

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



TRANSPARÊNCIA FISCAL

UM ESTUDO CENTRADO NO SUJEITO PASSIVO

Maria Helena Ramos Paz Gomes Magno

DISSERTAÇÃO

MESTRADO EM DIREITO

ÁREA DE CIÊNCIAS JURÍDICO-FINANCEIRAS

2017

UNIVERSIDADE DE LISBOA

FACULDADE DE DIREITO



TRANSPARÊNCIA FISCAL

UM ESTUDO CENTRADO NO SUJEITO PASSIVO

Maria Helena Ramos Paz Gomes Magno

Dissertação orientada pelo

Professor Doutor Gustavo André Simões Lopes Courinha

MESTRADO EM DIREITO

ÁREA DE CIÊNCIAS JURÍDICO-FINANCEIRAS

2017

Resumo

O regime tributário denominada transparência fiscal, é um regime especial e obrigatório de tributação do rendimento de um dado universo de pessoas coletivas: sociedades e agrupamentos económicos.

Foi introduzido no sistema fiscal português pela reforma da tributação do rendimento dos anos oitenta do século XX.

Não obstante serem cada vez em maior número as pessoas coletivas abrangidas por este regime, ele continua sendo objeto de reduzida atenção por parte do legislador, da doutrina e dos fiscalistas e envolto em mitos que pretendemos aqui desconstruir. Acreditamos que a sua melhor compreensão, traduzida num olhar global das normas jurídicas -fiscais e extra fiscais- que o regulam, aproveitará, quer aos muitos cidadãos contribuintes a ele sujeitos, quer à administração fiscal, ao permitir àqueles diminuir custos de cumprimento e mesmo o montante do tributo, fruto de um mais esclarecido conhecimento do seu funcionamento que proporcionará um planeamento fiscal lícito, e trará à administração fiscal a possibilidade de alcançar mais equidade sem erosão de receitas.

A reflexão científico-dogmática e sistemática que nos propomos fazer é pois um exercício holístico. O ponto de partida são as pessoas que o integram. Aqui esmiuçaremos a sua natureza e enquadramento jurídicos, a origem da autonomização das pessoas colectivas face às pessoas singulares e tentaremos ainda entender quem está abrangido pelo regime e porquê. Ainda neste âmbito, afigurou-se-nos ser importante contextualizar internacionalmente a transparência fiscal, pois que a perspectiva de direito comparado é sempre de ter presente.

Amplificaremos esta busca das razões da criação e recorte jurídico-fiscal do regime com o estudo das opções de política fiscal relativas à tributação do rendimento, e progrediremos daí para a análise crítica da opção atual vertida nos códigos que regem a tributação do rendimento, com especial enfoque no Código do IRC, visto termos como principal objecto do nosso estudo as pessoas coletivas transparentes.

Aqui chegados, daremos conta do estado da arte analisando, por um lado, as normas e procedimentos legais, inscritos nos Códigos do IRC e do IRS, que regem substantivamente o regime, por outro o que na LGT, CPPT e RGIT, se dispõe adjectivamente quanto a esta matéria, tendo sempre em atenção os comentários e anotações aos referidos códigos fiscais e ainda os artigos técnicos e de opinião, dissertações e literatura especializada. E, não quisemos deixar de ter em conta as declarações, formulários e aplicações informáticas que transpõem aquelas normas legais, uma vez que a desmaterialização das obrigações fiscais e o recurso às tecnologias informáticas é cada vez mais o paradigma de relacionamento entre os cidadãos e a administração fiscal.

Na nossa perspectiva, este exercício teórico prático tem a virtualidade de ser inovador, uma vez que a literatura existente se tem focado em segmentos específicos do regime e das pessoas que o integram, ora numa perspectiva mais fiscal, ora numa perspectiva mais económica, não sendo conhecido por nós um estudo jurídico-económico tão abrangente quanto o que agora tentaremos fazer.

Tudo servirá o propósito final de densificar o regime legal e assim alcançar conclusões, positivadas com factos e números, que permitissem confirmar ou infirmar as críticas que têm sido trazidas a público, e, conseqüente e coerentemente, propor aperfeiçoamentos ao regime ou a sua abolição, num contributo para o aperfeiçoamento do sistema fiscal em geral e deste regime tributário em particular.

Antecipando conclusões afigura-se-nos que o regime de transparência fiscal faz sentido no universo da tributação do rendimento e tem a seu favor o facto de gozar de uma estabilidade jurídico fiscal pouco comum ao sistema fiscal hodierno, o que se traduz numa certeza e segurança que os agentes económicos valorizam e que, por esse facto, pode atrair investimento estrangeiro e potenciar o empreendedorismo dentro de portas.

Texto elaborado em computador, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela resolução da assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de agosto, com exceção das transcrições efectuadas, que mantém a grafia usada pelos respectivos autores.

Abstract

The tax scheme known as “tax transparency” is a special and mandatory taxation system applied to a certain type of legal persons: companies and economic interest groupings.

This scheme was introduced in the Portuguese tax system in the 1980’s by the reform on income taxation.

Although more and more legal persons are being covered by such scheme, little attention is given to it by the legislative authorities, the doctrine and tax experts, and it remains surrounded by myths we intend to deconstruct with this work. We believe that a better understanding of the scheme, translated into a global look at the (tax-related and non-tax-related) legal standards, will benefit both the many taxpayers subject to such a scheme and the tax administration, allowing the formers to reduce the compliance costs and even their tax amount, due to a more enlightened tax planning they are required to fulfil, and the tax administration to achieve more fairness without any erosion of tax revenues.

The systematic, scientific and dogmatic reflection we propose to attain is, therefore, an holistic exercise the starting point of which is the legal framework and nature of the persons who integrate it, which will take us to the roots of the ring-fencing of legal persons *vis-à-vis* individuals, by trying to understand who and why is covered by such scheme. In this context, it seems important to us to present the international background of transparency, as an approach based on comparative law must always be present.

We extended this search for the reasons underlying the legal and tax establishment and shape of the scheme by studying the tax policy decisions related to income taxation, and then we moved forward to a critical review of the current option laid down in the codes regulating income taxation, paying special attention to the IRC Code (Portuguese Code of Corporate Income Tax), as the main subject of our study is legal persons subject to tax transparency.

At this point, we will provide information on the state-of-the-art by analysing, on the one hand, the legal standards and procedures provided in the IRC and IRS Codes which govern in substance the scheme and, on the other hand, the procedural rules contained in LGT, CPPT and RGIT on such matter, taking into account the comments and annotations made to such tax codes, as well as technical essays and opinions, thesis and specialised literature. And constantly bearing in mind the tax returns, forms and IT applications that transpose such legal standards, as dematerialisation of tax obligations and the use of computing technologies is becoming more and more the paradigm of the relationship between citizens and the tax administration.

In our opinion, such practical and theoretical exercise has the virtue of being innovative, as the existing literature on this matter has been focused on specific segments of the scheme and on the persons integrating it, by taking a more tax-related view or a more economic view; we are not aware of another legal and economic study as comprehensive as this one we are trying to carry out.

All this served the final purpose of densifying the legal scheme and, therefore, reach some conclusions established by facts and figures which allow us to confirm or rule out the criticisms being brought into the public and, as result and in a coherent manner, to propose improvements or the termination of the scheme.

This study has also interest as it is one more contribution to the improvement of a tax scheme we concluded to be necessary and meaningful in the field of income taxation, benefitting from a legal and tax stability unusual to the contemporary tax system, which means a certainty and security valued by economic operators and, for that reason, which is able to attract foreign investment and enhance the entrepreneurship domestically.

Computer-generated text, drafted in accordance with the Portuguese new spelling agreement, approved by the Parliament Resolution no. 26/91 and ratified by the Decree of the President of the Republic no. 43/91, both of 23 of August, except for the transcriptions which are kept with the spelling used by their authors.

Palavras-chave

Transparência fiscal; rendimento; reformas fiscais; sistema fiscal português; pessoas colectivas; sociedades de pessoas; sociedades transparentes; sociedades de profissionais; sociedades de simples administração de bens; agrupamentos económicos; neutralidade fiscal; dupla tributação económica; controlo da evasão fiscal; imputação de matéria colectável; distribuição de lucros.

Keywords

Tax transparency; income; tax reforms; Portuguese tax system; legal persons; partnerships, pass-through companies; professional companies; asset management companies; economic interest groupings; tax neutrality; economic double taxation; control of tax avoidance; allocation of the taxable amount; profit distribution.

Lista de Abreviaturas

ACE – Agrupamentos Complementares de Empresas

AEIE – Agrupamentos Europeus de Interesse Económico

Al. - Alínea

Art.º – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Tributária

CC - Código Civil

CEE - Comunidade Económica Europeia

CFC - *Controlled Foreign Companies*

CGI - *Code Général des Impôts*

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CIT - *Corporate Income Tax*

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos e Direção Geral dos Impostos

DL – Decreto-Lei

EATLP – European Association of Tax Law Professors

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EIRL - Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada

ENI - Empresário em Nome Individual

GGM – Grande Guerra Mundial

GIE - *Groupement d'Intérêt Économique*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRPF - *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – *Impuesto sobre Sociedades/ Impôt sur les Sociétés*

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIS - *Ley del Impuesto sobre Sociedades*

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE - Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

POC - Plano Oficial de Contabilidade

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

ROC - Revisores Oficiais de Contas

RST – Regime Simplificado de Tributação

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SROC – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCA – Tribunal Central Administrativo

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	15
I - AS PESSOAS COLETIVAS.....	19
1 - PESSOAS COLETIVAS PRIVADAS.....	22
1.1. PESSOAS COLETIVAS SOB FORMA NÃO SOCIETÁRIA.....	24
1.2. SOCIEDADES.....	25
1.2.1. SOCIEDADES COMERCIAIS.....	26
1.2.2. SOCIEDADES UNIPESSOAIS	27
1.2.3. SOCIEDADES IRREGULARES	28
1.2.4. SOCIEDADES CIVIS SOB FORMA COMERCIAL	30
1.2.5. SOCIEDADES CIVIS SOB FORMA CIVIL.....	31
1.2.6. SOCIEDADES DE PESSOAS E SOCIEDADES DE CAPITAIS	33
1.2.7. TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES	36
2 – PESSOAS COLETIVAS TRANSPARENTES.....	38
2.1. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLETIVA.....	40
2.2. SOCIEDADES DE TRANSPARÊNCIA FISCAL	43
2.3. SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS.....	44
2.3.1. SOCIEDADES DE ADVOGADOS	50
2.3.2. SOCIEDADES DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (ROC)	52
2.4. SOCIEDADES DE SIMPLES ADMINISTRAÇÃO DE BENS.....	53
2.5. AGRUPAMENTOS DE EMPRESAS	57
2.5.1. AGRUPAMENTOS COMPLEMENTARES DE EMPRESAS (ACE)	59
2.5.2. AGRUPAMENTOS EUROPEUS DE INTERESSE ECONÓMICO (AEIE).....	61
II – POLITICA DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.....	63
1. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS do SECULO XX PORTUGUÊS	66
2. TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DO RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS.....	78
3. A INFLUÊNCIA DO DIREITO EUROPEU	83
4. A EXPERIÊNCIA DE OUTRAS JURISDIÇÕES FISCAIS.....	84
5 - RAZÕES DA INTRODUÇÃO DO REGIME NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS	96

6. NATUREZA ESPECIAL E CARACTERISTICAS DO REGIME	98
7. OBJETIVOS DO REGIME.....	101
7.1. CONTROLO DA EVASÃO FISCAL	102
7.2. NEUTRALIDADE.....	104
7.3. ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA.....	106
III – O SUJEITO PASSIVO INSTRUMENTAL.....	111
1. A SUJEIÇÃO	112
2. A TERRITORIALIDADE.....	116
2.1. SEDE OU DIREÇÃO EFETIVA EM PORTUGAL	117
2.2. ESTABELECIMENTO ESTÁVEL.....	118
3. O PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO	121
3.1. TRANSIÇÃO DE REGIMES	125
4. A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL	127
4.1. PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS.....	130
4.2. REGIME SIMPLIFICADO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL.....	132
5. A IMPUTAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL	134
5.1. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS.....	140
5.2. PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE OUTRAS SOCIEDADES.....	146
5.3. REPORTE DE PREJUÍZOS.....	147
6. TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS	148
7. DISSOLUÇÃO DA PESSOA COLETIVA TRANSPARENTE	150
8. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.....	151
8.1. OBRIGAÇÕES CONTABILÍSTICAS E EMISSÃO DE FATURAS	152
8.2. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS.....	153
8.2.1. DECLARAÇÃO DE INÍCIO, ALTERAÇÃO E CESSAÇÃO DE ATIVIDADE	154
8.2.2. DECLARAÇÃO MODELO 22 E ANEXO D Á DECLARAÇÃO MODELO 3	158
8.2.3. IES – ANEXO G.....	160
8.2.4. <i>DOSSIER</i> FISCAL.....	162
9. DEDUÇÕES À COLETA	163

10. OBRIGAÇÕES DE PAGAMENTO	164
10.1. RETENÇÃO NA FONTE	164
10.2. PAGAMENTOS POR CONTA	166
10.3. DERRAMA	169
IV – O SUJEITO PASSIVO EFETIVO	171
1. SÓCIOS E MEMBROS PESSOAS SINGULARES	171
1.1. SÓCIOS E MEMBROS COM AGREGADO FAMILIAR	172
1.2. DEPENDENTES	172
1.3. SOCIEDADE CONJUGAL E UNIÃO DE FACTO	174
1.4. ÓBITO DO SÓCIO OU MEMBRO	175
1.5. SÓCIO RESIDENTE NÃO HABITUAL	178
1.6. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DO SÓCIO À SOCIEDADE TRANSPARENTE	180
1.7. ADIANTAMENTO POR CONTA DE LUCROS	183
2. SÓCIOS E MEMBROS PESSOAS COLETIVAS.....	185
2.1. ISENTOS	186
2.2. O APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL.....	186
3. MEMBROS DE AGRUPAMENTOS ECONÓMICOS	187
4.SÓCIOS E MEMBROS NÃO RESIDENTES.....	188
4.1. A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO TRANSFRONTEIRIÇA.....	190
V - DIREITOS E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO	194
1 - PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS	194
1.1.LEGITIMIDADE EM PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS.....	196
1.2. RESPONSABILIDADE CONTRA ORDENACIONAL.....	199
1.3. RESPONSABILIDADE EM PROCESSO EXECUTIVO	201
2. AS SOLUÇÕES INSCRITAS NA LEI	202
2.1.CONTENCIOSO ASSOCIADO À CORREÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL.....	202
2.1.1. MÉTODOS INDIRETOS.....	203
2.2.CONTENCIOSO ASSOCIADO À LIQUIDAÇÃO	204
2.2.1.LIQUIDAÇÕES CORRECTIVAS	204
2.3.CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO	206

2.4.CONTENCIOSO ASSOCIADO AO PAGAMENTO	206
2.4.1.PRESCRIÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	206
CONCLUSÕES	209
ANEXO I.....	216
O ARTICULADO DOS CÓDIGOS	216
Decreto-Lei 442-B/88, DE 30 DE NOVEMBRO	217
PREÂMBULO DO CIRC.....	218
CÓDIGO DO IRC.....	218
ARTIGO 5.º, N. 9.....	218
ARTIGO 6.º	219
ARTIGO 12.º	224
ARTIGO 100.º	225
OUTRAS NORMAS DO CIRC QUE FAZEM REFERÊNCIA AO REGIME	226
DECRETO-LEI 442-A/88, DE 30 DE NOVEMBRO.....	238
CÓDIGO DO IRS.....	238
ARTIGO 20.º	239
ARTIGO 31.º	242
ARTIGO 90.º	248
Artigo 151.º.....	249
ANEXO II – SOLUÇÕES PROPOSTAS	251
1. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO IRC.....	251
2. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO IRS.....	255
3. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO	
256	
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	257
OUTRAS FONTES	270
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	271
Supremo Tribunal Administrativo (STA).....	271

Supremo Tribunal de Justiça (STJ)	272
Tribunal Central Administrativo (Sul)	272
Centro de Arbitragem Tributária (CAAD)	273
REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E ADMINISTRATIVAS	274
DECRETOS	274
REGULAMENTOS.....	274
LEIS.....	274
DECRETOS-LEI	275
PORTARIAS.....	276
CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA	276
CÓDIGOS NÃO TRIBUTÁRIOS (principais)	276
CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS	276
CPPT	276
CIRC.....	276
CIRS	277
RGIT.....	277
INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS	278
CIRCULARES	278
OFÍCIOS-CIRCULADOS	278
OFÍCIO	278
INFORMAÇÕES VINCULATIVAS	279

INTRODUÇÃO

Começamos por afirmar que é nossa convicção que um sistema fiscal ¹ só é eficaz e eficiente se acompanhar as transformações das estruturas social, política e económica e utilizar as ferramentas mais adequadas para alcançar os seus propósitos ².

Será com esta convicção que partiremos para a análise técnica e para a problematização da existência, no ordenamento jurídico-fiscal português, do regime de transparência fiscal consagrado, em especial, nos artigos 6.º e 12.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Importará começar por esclarecer o significado de “transparência fiscal” usado neste texto, pois que, em sede de direito fiscal, esta é uma expressão polissémica, aplicada a fenómenos distintos.

Vejamos.

É designada por transparência fiscal a comunicação leal e a cooperação franca entre a administração fiscal e os contribuintes, decorrente de princípios constitucionais e tributários, inseridos em especial na Lei Geral Tributária (LGT) ³. Não será neste âmbito, em que a expressão se refere à relação jurídico-tributária paritária e transparente, que a abordaremos aqui.

Existe também uma transparência fiscal que se refere às relações inter-societárias, designadamente à distribuição de lucros e dividendos entre sociedades residentes em distintas jurisdições fiscais, sendo uma dessas jurisdições a portuguesa.

¹Os sistemas fiscais, tipicamente compostos por impostos sobre o consumo de bens e serviços, sobre o património detido e transmitido e sobre o rendimento gerado ou aumentado em cada período de tributação, visam obter financiamento para as despesas públicas, as quais, deverão satisfazer as necessidades da sociedade, entendida como o conjunto dos cidadãos.

² Como escreveu o Professor Sadanha Sanches, in Manual de Direito Fiscal, a pgs 230 “podemos encontrar como principio orientador do direito fiscal a criação de regras que impeçam o abuso da forma jurídica como forma de diminuir a tributação: isto é a sua utilização de modo a reduzir o imposto a pagar por mera manipulação formal do tipo de negócio jurídico”.

³Vejam-se, em especial, o artigo 268.º (Direitos e garantias dos administrados) da CRP e ainda os artigos 67.º (direito à informação); 68.º (informações vinculativas) e 68.º-A (orientações genéricas) da LGT.

Neste domínio, a transparência fiscal é uma transparência fiscal internacional ⁴, que visa determinar regras de conduta, que devem nortear as relações entre as sociedades residentes e as sociedades não residentes por estas controladas, regras que deverão pautar-se por critérios equivalentes aos que são usados entre sociedades não relacionadas, sob pena de serem acionadas normas que ponham termo a práticas abusivas ou mesmo de evasão fiscal (normas anti abuso) ⁵. Mas também não será esse o sentido em que a transparência fiscal surgirá neste texto.

Importar-nos-á o sentido de desconsideração da personalidade tributária, que permite e prevê que o rendimento gerado por uma pessoa coletiva residente em Portugal – a entidade transparente – seja apurado em sede dessa mesma pessoa, para depois ser obrigatoriamente imputado aos detentores do seu capital social (sócios ou membros), pessoas singulares ou coletivas ⁶, quer estes sejam residentes em Portugal, quer sejam não residentes com estabelecimento estável (cf. artigos 6.º, n.º 1 e 2 e artigo 5.º, n.º 9 do CIRC)⁷.

Esta transparência fiscal, norteadada por objectivos enunciados pelo legislador, concretizada em normas específicas e servida por técnicas que analisaremos pormenorizadamente é o nosso objeto de estudo.

A metodologia que usaremos neste estudo será a de partir dos argumentos e raciocínios que a doutrina, jurisprudência e demais literatura foram propalando sobre

⁴ Refere-se esta transparência fiscal às CFC - Controlled Foreign Companies/sociedades não residentes controladas por sociedades residentes-, as quais estão sujeitas a normas anti-abuso (cf. artigo 66.º do CIRC).

⁵ Estamos a referir-nos ao artigo 66.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e ao artigo 20.º, n.ºs 3 e 4 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

⁶ Este regime de transparência fiscal, encontra-se especialmente previsto e regulado pelos artigos 6.º e 12.º do IRC e 20.º do CIRS. Porém, como veremos, são muitas mais as normas que se lhe referem e que o regulam, em sede destes diplomas.

⁷ O estabelecimento estável destes sócios ou membros da entidade transparente, é, obrigatoriamente, a entidade transparente, como impõe o artigo 5.º, n.º 9 do CIRC, o que atrai para a soberania fiscal portuguesa a tributação destes rendimentos imputados aos sócios ou membros não residentes, aplicando-se-lhe a lei fiscal portuguesa, no caso o CIRC ou o CIRS, o que pode colocar alguns problemas, em sede de direito europeu e internacional, designadamente por poder conflitar com normas de acordos internacionais (como sejam as Convenções para Eliminação da Dupla Tributação).

À exceção do Regulamento relativo aos agrupamentos europeus de interesse económico – AEIE, não existem instrumentos legislativos europeus (Regulamentos, Diretivas ou Recomendações) que se lhe refiram.

este regime fiscal, especial e obrigatório, de tributação do rendimento ⁸, para formar a nossa opinião sobre a pertinência e perfeição da sua arquitectura em aspetos essenciais como os que determinam quem se tributa, porque se tributa e como se tributa.

Para cumprir este propósito iremos conhecer as reformas fiscais do século XX, com o convencimento de que nelas encontraremos justificação para as soluções encontradas pelo legislador na tributação do rendimento; para a opção de tributar em impostos distintos o rendimento de pessoas singulares e pessoas colectivas; bem como para criar dicotomias que servem de base à elaboração de matrizes de tributação distintas ⁹.

Continuaremos este percurso introdutório mas, do nosso ponto de vista necessário, passando em revista o regime legal existente em algumas jurisdições estrangeiras e em Portugal, sendo que o estudo do regime português será exaustivo por ser o fulcro desta dissertação.

E, finalmente, deixaremos para traz os aspetos mais gerais para chegarmos ao estudo detalhado da transparência fiscal. Aqui buscaremos entender a origem do regime, a razão subjacente à seleção das pessoas a ele subjetivamente sujeitas (as pessoas coletivas transparentes e os seus sócios ou membros, pessoas coletivas e singulares) e das normas e instrumentos legais por ele usados (inscritos quer no código do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, quer no código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares) e ainda, a sua eventual pertinência e eficácia

Concluída a análise geral e específica do regime, extrairemos as nossas conclusões, designadamente quanto à manutenção ou revogação do regime e, caso concluamos pela manutenção, tentaremos tomar posição sobre a sua permanência inalterada ou sujeita a ajustamentos, actualizações e aperfeiçoamentos técnicos.

⁸O regime de transparência fiscal foi introduzido, *ex novo*, pelo DL 442-B/88, de 30 de novembro, no âmbito da Reforma da Tributação do Rendimento. Estava então inscrito nos artigos 5.º, actual artigo 6.º, e 12.º do CIRC e 19.º, actual artigo 20.º do CIRS.

⁹ Entre outras temos as seguintes dicotomias: pessoas singulares/pessoas colectivas; pessoas residentes/pessoas não residentes; pessoas colectivas não transparentes/pessoas colectivas transparentes; pessoas colectivas que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola/ pessoas colectivas que não exercem a título principal esse tipo de actividades; pessoas colectivas que visam o lucro/ pessoas colectivas que não visam o lucro.

Em jeito de remate cabe dizer que sairemos conscientes de que a posição que avançarmos será tão só uma das opções possíveis, sendo, ainda assim, nossa convicção que este documento será mais um contributo para a compreensão do regime e para a resolução das questões que ele tem suscitado.

A terminar fica o desejo de que a leitura destas páginas aguce o gosto pela temática e a motivação para que outras reflexões se sigam.

I - AS PESSOAS COLETIVAS

“Decorre da própria natureza do IRC que a sua base é o rendimento (...) dos sujeitos passivos.

Os sujeitos passivos de IRC são integrados, porém, por um conjunto muito diferenciado de entidades (...). Estão abrangidas quer entidades residentes, quer entidades não residentes, quer entidades que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (...), quer entidades que não exercem a título principal essas actividades.”

In PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “A base tributável do IRC”,

Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 360, Lisboa (1990)

Neste título tentaremos perceber quem é pessoa coletiva, pois que são as pessoas coletivas que, por um lado, estão subjetivamente sujeitas a tributação em sede de IRC e, por outro, são o universo do qual se destacam as entidades transparentes.

Releva a análise das pessoas coletivas ¹⁰, no que ao nosso tema respeita, em termos imediatos, por estarem sujeitas a tributação em IRC ¹¹ e, em termos mediatos, por serem as entidades transparentes ¹² pessoas coletivas, como se lê no parágrafo terceiro do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88, de novembro ¹³.

¹⁰Fica desde já assente que a legislação fiscal portuguesa adota a denominação de pessoas coletivas, seguindo o Código Civil, que as define no seu artigo 157.º, e não pessoas jurídicas. Também no que respeita às pessoas físicas, a legislação fiscal nacional portuguesa, utiliza a expressão pessoas singulares. Neste texto usaremos ambos.

¹¹Sobre a atividade económica das pessoas coletivas que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, incidem, em regra, impostos sobre os lucros – no caso português atual, o IRC – e impostos sobre as transações - no caso português atual, o IVA.

¹²Referimo-nos às pessoas coletivas tributadas de acordo com as normas do regime de transparência fiscal, inscrito no atual artigo 6.º do CIRCS, regime obrigatório para as pessoas nele tipificadas, sejam estas sociedades civis sob forma civil, sociedades comerciais, sociedades irregulares ou mesmo sociedades declaradas inválidas, ou ainda patrimónios autónomos ou agrupamentos económicos. Importante é preencherem os requisitos impostos pela norma quanto à forma jurídica adotada, tipo e número de sócios ou membros, capital social e responsabilidade face a dívidas.

¹³“(…) O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português. O ponto de partida para a definição da incidência

A este propósito, o ponto 3 do Preâmbulo do Diploma que aprova o CIRC esclarece que:

“A designação o conferida a este imposto - imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas - dá, desde logo, uma ideia sobre o respectivo âmbito de aplicação pessoal. O IRC incide sobre todas as pessoas coletivas de direito público ou privado com sede ou direção efetiva em território português. O ponto de partida para a definição da incidência subjectiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica.

No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direção efetiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou coletivas que as integram. Deste modo, consideram-se passíveis de imposto determinados entes de facto, quando razões de ordem técnica ou outras tornem particularmente difícil uma tributação individualizada, evitando-se que a existência de tributação ou o imposto aplicável fiquem dependentes da regularidade do processo de formação dos entes colectivos.

Aplica-se ainda o IRC às entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direção efetiva em território português mas nele obtenham rendimentos, desde que não se encontrem sujeitas a IRS - o que igualmente impede a existência de soluções de vazio legal relativamente a entidades não residentes que obtenham rendimentos em Portugal.

Importa ainda sublinhar que, com objetivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adoptam em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição.

Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.”

Esclarece-nos pois o legislador fiscal que o imposto sujeita a tributação todas as pessoas coletivas, tenham ou não personalidade jurídica, pelo que importará começar por perceber quem são estas pessoas coletivas, em especial, quem são as pessoas coletivas que são referidas nos §§ 4.º e 5.º, às quais se aplica um regime de transparência fiscal interna.

subjectiva foi, assim, o atributo da personalidade jurídica./No entanto, sujeitaram-se igualmente a IRC entidades com sede ou direção efetiva em território português que, embora desprovidas de personalidade jurídica, obtêm rendimentos que não se encontram sujeitos a pessoas singulares ou coletivas que as integram. (...)”

Comecemos esta apreciação do geral para o particular, isto é: da lei civil para a lei fiscal.

O legislador civil acolhe, a par das pessoas singulares ¹⁴, pessoas coletivas ¹⁵ (cf. artigo 157.º e seguintes do Código Civil), sendo que as primeiras, histórica e naturalmente surgiram antes das pessoas coletivas ¹⁶.

A atribuição de personalidade jurídica às pessoas coletivas, resulta da constatação de que elas são entidades dotadas de personalidade autónoma, relativamente à coletividade de pessoas (singulares ou coletivas) ou aos complexos patrimoniais ¹⁷ que as formam, tendo objetivos próprios e duradouros e um património também próprio, essencial à prossecução da sua atividade, o qual é administrado pelos seus membros ou por terceiros, que decidem em função dos interesses da pessoa coletiva e não no interesse das pessoas ou acervos que as compõem.

Podemos assim afirmar que as pessoas coletivas têm uma autonomia jurídica e patrimonial, que lhes permite a prossecução de interesses e fins económicos aceites e valorizados pela ordem jurídica, sendo titulares de direitos e destinatárias de deveres autónomos, que materializam através da prática de atos jurídicos, realizados em seu nome, pelos seus órgãos ¹⁸.

¹⁴Quanto à designação das pessoas singulares, estas são também identificadas como pessoas físicas.

¹⁵A designação pessoas coletivas não é uniforme nas várias jurisdições, sendo usadas outras expressões como a de pessoas jurídicas. De notar que o legislador, no Direito Civil usa o vocábulo pessoa coletiva ora num sentido amplo, no qual abrange as entidades susceptíveis de personificação e num sentido restrito, quando as designa como sociedades, as quais são uma forma de pessoa coletiva.

¹⁶As pessoas coletivas devem ser constituídas por ato que seja publicitado e conhecido junto de terceiros, como a escritura pública e devem possuir uma organização suficientemente estável, com meios determinados, incluindo uma sede. Estes dois requisitos (organização e ato escrito a que possa ser dada publicidade) são determinantes para se poder afirmar que se está perante uma pessoa coletiva (cf. João de Castro Mendes, Teoria Geral do Direito Civil, Volume I, AAFDL, Lisboa, 1978).

¹⁷Na pessoa colectiva, o património não é sujeito de direitos, é objecto de direitos da pessoa colectiva, pelo que uma pessoa colectiva pode ter-se constituído para autonomizar um património, mas não é o património. Como exemplos de pessoas coletivas que são formadas para autonomizar patrimónios temos as Heranças Indivisas e as Fundações.

¹⁸Estes órgãos (administradores, sócios, membros e gerentes), designados por órgãos sociais, podem ter responsabilidade limitada ou ilimitada. Se a responsabilidade é ilimitada, o seu património responde perante terceiros, por danos causados pela gestão, em regime de

Esta institucionalização jurídica das pessoas coletivas carecia de ter correspondência em sede tributária, razão pela qual se atribui estatuto de sujeito passivo às pessoas coletivas de direito comum, que assim são tributadas autonomamente.

Para a temática da transparência fiscal, relevarão as pessoas colectivas de direito privado.

1 - PESSOAS COLETIVAS PRIVADAS

Existem várias opções no que toca à forma jurídica adotada para o exercício de uma atividade económica, sendo uma das primeiras decisões a do exercício a título individual – como pessoa singular – ou em conjunto com outras pessoas, singulares ou coletivas – como pessoa coletiva.

Se a opção for o exercício coletivo da actividade, existem múltiplas opções.

Desde logo, no âmbito do exercício coletivo de uma atividade pode pertencer a um dos três setores de atividade que a Constituição prevê e permite: público, cooperativo e social ou privado ¹⁹.

Dentro do setor cooperativo e social pode formar cooperativas, fundações ou associações, ou mesmo sociedades com estatuto de IPSS ou PCUP ²⁰.

solidariedade com o das pessoas coletivas que administram. É o caso das sociedades civis, e comerciais em nome colectivo e em comandita, quanto aos sócios comanditados. Mas, se a responsabilidade é limitada, só o capital social responde perante terceiros. É o que sucede nas Sociedades por quotas e das Sociedades Anónimos e Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada).

¹⁹Conforme estatuem os artigos 80.º e 82.º da designada Constituição económica, as atividades económicas podem ser desenvolvidas por pessoas coletivas que, de acordo com a forma de propriedade e detenção dos meios de produção, se distribuem entre públicas, privadas ou do setor social (que se dedica a múltiplas atividades em prol da sociedade, nos termos previstos em diversas normas da CRP) e cooperativo.

²⁰Às pessoas colectivas privadas pode ser conferido estatuto de pessoa colectiva de utilidade pública (PCUP), nos termos regulados pelo DL 391/2007, de 13 de dezembro e estatuto de instituição particular de solidariedade social (IPSS), cuja regulamentação está inscrita no Decreto-Lei n.º 172-A/2014, de 14 de novembro. Estes estatutos determinam, em sede tributária, uma tributação mais favorável face ao regime regra em vários aspectos.

No setor público pode ter a forma de sociedade de capitais públicos ou mistos. Poderá optar-se por ter personalidade jurídica ou não.

Dentro do universo das pessoas coletivas com personalidade jurídica, pode selecionar a forma societária (Sociedades ²¹), constituindo uma sociedade de capitais (sociedade comercial ou civil sob forma comercial), regulada pelo Código das Sociedades Comerciais ²² ou formando uma sociedade de civil sob forma civil ²³, ou optar pela forma não societária, podendo, neste caso ser Associações ²⁴; Fundações ²⁵ ou Cooperativas ²⁶.

A forma jurídica adotada (individual ou coletiva, e dentro desta que tipo de pessoa coletiva) terá impacto na tributação do rendimento gerado pela atividade económica ²⁷. Porém essa forma não deve ter motivações exclusivamente fiscais, como melhor se explicará quando abordarmos a temática da evasão fiscal.

²¹As sociedades correspondem, juridicamente, a um conjunto de pessoas que contribuem com bens e serviços para o exercício de uma actividade económica dirigida à obtenção de lucros e à sua distribuição pelos sócios, dividindo-se em sociedades de capitais e sociedades de pessoas, como adiante se verá.

²²São regidas pelo Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL 262/86 de 2/09, cuja redação mais atual é a da lei 148/2015, de 09/09, entre outras, as Sociedades Comerciais e as Sociedades Cívis sob forma comercial (cf. artigo 1º, nº 4 do CSC).

²³As sociedades civis sob forma civil são sociedade de pessoas. Nos países de influência anglo-saxónica, são designadas por *partnerships* por contraponto com as sociedades opacas (sociedades comerciais e sociedades civis sob forma comercial), que são designadas “*corporation*”. Estas Sociedades Cívis (contrato de) regidas pelos artigos 980º a 1021º do Código Civil.

²⁴As associações, são colectividades de pessoas que não têm por escopo o lucro económico dos associados, regidas pelos artigos 157º a 194º do Código Civil.

²⁵Aos complexos patrimoniais ou massas de bens, atribuídos a título de liberalidade, para prossecução de uma finalidade estabelecida pelo fundador ou em harmonia com a sua vontade, o legislador deu a denominação de Fundações, sendo regidas pelos artigos 157º a 194º do Código Civil.

²⁶As cooperativas obedecem juridicamente ao que determina o Código Cooperativo, regulado pela Lei n.º 119/2015 de 31 de agosto, que revogou a Lei n.º 51/96, de 7 de Setembro, a qual regia as cooperativas até 2015.

²⁷Veja-se que, em sede de IRC, as sociedades comerciais, as sociedades civis sob forma comercial e as cooperativas são tributadas pelo lucro, uma vez que se entendem que exercem a título principal uma atividade, comercial, industrial ou agrícola. Já as demais pessoas coletivas, se não exercerem uma daquelas atividades a título principal, são tributadas pelo rendimento global, que corresponde à soma das diversas categorias de rendimentos que obtém, tal como sucede com as pessoas singulares, em sede de IRS.

E, como se percebe, pelas normas de determinação da matéria coletável de IRC, é diferente ser tributado com base no lucro ou no rendimento global. Tal como é diferente ser tributado com base no rendimento global a uma taxa proporcional em IRC ou a taxas progressivas em IRS, para

Para ilustrar este impacto, e centrando-nos apenas na distinção pessoa singular-pessoa coletiva, destacamos duas vantagens de assumir a forma jurídica de pessoa coletiva: a separação entre o património dos detentores do capital, e o património coletivo (sendo sabido que o património da pessoa coletiva é a garantia dos credores), assim limitando o risco a que estes detentores do capital estão expostos; e, a possibilidade de produzir mais riqueza, fruto da possibilidade de partilha de recursos e custos.

1.1. PESSOAS COLETIVAS SOB FORMA NÃO SOCIETÁRIA

O Código Civil distingue pessoas coletivas, associações e fundações, de sociedades, tratando-as separadamente.

Acompanhando esta distinção, o CIRC distingue as pessoas coletivas que visam o lucro das que o não prosseguem, tributando de acordo com o seu regime geral as primeiras, nas quais inclui sociedades e cooperativas, podendo afirmar-se que o regime geral de tributação do IRC está tipicamente orientado para a tributação das sociedades²⁸ (cf. artigo 2.º, n.ºs 1 e 2 e artigos 3.º, n.º 1, a) e 15.º, n.º 1, a) do CIRC).

As associações e fundações, usualmente têm associado um estatuto especial²⁹ e não visam o lucro mas antes a prossecução de fins sociais, pelo que os seus rendimentos ou estão isentos das regras de incidência (cf. artigo 10.º e 11.º do CIRC) ou são tributados de forma idêntica à que se aplica, em sede de IRS, às pessoas singulares (cf. artigos 3.º, n.º 1, b) e 15.º, n.º 1, b) do CIRC).

não trazer já à colação a questão da diferença de taxas entre IRC e IRS, porquanto a taxa máxima de IRC é inferior em mais de 50% à taxa máxima de IRS.

²⁸No texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal”, aprovado em Conselho de Ministros de 24 de Setembro de 1987, publicado na série “Documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpresso em dezembro de 1987, a fls 31 diz-se que “as pessoas coletivas são, na sua esmagadora maioria, constituídas por sociedades (...)”.

²⁹Referimo-nos aos estatutos de pessoa coletiva de utilidade pública ou de mera utilidade pública e ao estatuto de instituição particular de solidariedade social, que conferem isenções na tributação às pessoas coletivas que os detêm, como podemos comprovar nos artigos 10.º e 11.º do CIRC, só para referir as normas de incidência com mais expressão nesta matéria.

1.2. SOCIEDADES

Começemos por uma evidência: existem sociedades comerciais e não comerciais, ou civis puras.

Todas elas são centros de relações jurídicas autónomas ³⁰, o que significa que gozam de personalidade jurídica e são uma unidade subjetivamente autónoma de cada um dos seus sócios.

Em regra constituem-se por contrato, embora possam também constituir-se por fusão, cisão ou transformação de outras sociedades (cf. artigo 5º do Código das Sociedades Comerciais), adquirindo personalidade jurídica a partir da data do seu registo definitivo ³¹.

Com base nas suas características, existem distintos tipos societários: sociedades comerciais (regidas pelo Código das Sociedades Comerciais ³²); sociedades civis sob forma comercial (regidas pelo artigo 106º do Código Comercial ³³); e sociedades civis sob forma civil, também designadas sociedades civis puras (regidas pelos artigos 980º a 1021º do Código Civil ³⁴).

³⁰Atento o fim lucrativo das sociedades, estas distinguem-se, tanto, das associações (pessoas coletivas pluripessoais), como das fundações (pessoas coletivas unipessoais).

³¹A lei (o código do Registo Comercial) impõe o registo como condição para a produção de efeitos de certos atos (efeito constitutivo do registo comercial), por exemplo por entender que não é suficiente a existência de um contrato de sociedade (sendo que os contratos se regem pelo princípio da consensualidade).

³²O Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo DL 262/86, de 2 de Setembro), Direito comum para as sociedades comerciais, estabelece que uma sociedade é comercial quando tenha por objecto a prática de atos de comércio e adopte um dos diversos tipos regulados nesse diploma, cuja caracterização é feita em função do objecto e organização formal.

³³As sociedades civis sob forma comercial, caracterizam-se por não terem por objecto a prática de atos de comércio nem o exercício de quaisquer actividades de prestação de serviços ou de indústria, podendo, todavia, adoptar um dos tipos previstas no CSC, caso em que ficam sujeitas às disposições do Código das Sociedades Comerciais e não ao Código Civil.

³⁴De acordo com o artigo 980º do Código Civil, para uma pessoa coletiva, para poder celebrar um contrato de sociedade deve cumprir três requisitos: ser uma associação de pessoas; essas pessoas terem uma finalidade comum, que será o desenvolvimento de uma actividade económica com fins lucrativos; e existir uma repartição dos lucros resultantes do exercício dessa actividade económica (cf. artigo 982º CC).

Podemos identificar quatro elementos presentes em todas as sociedades. São eles, o elemento:

- 1) Pessoal, que se refere à pluralidade³⁵ de sócios, que podem ser pessoas singulares ou colectivas (cf. artigo 980º do CC e artigo 7º do CSC);
- 2) Patrimonial, relativo ao património ou capitais próprios³⁶, formados com as contribuições em bens, serviços³⁷ ou dinheiro feitas pelos sócios, para constituir ou reforçar o capital social (cf. artigos. 980º e 983º, n.º1 do CC e 20º do CSC);
- 3) Finalístico (fim imediato ou objecto social), que consiste no exercício de certa atividade económica, que não seja de mera fruição, atividade que é decidida pelos sócios³⁸, ou por terceiros que administrem a sociedade, visando a obtenção de lucros;
- 4) Teleológico (fim mediato), que se concretiza na distribuição e repartição dos lucros, resultantes do exercício da atividade económica da sociedade (cf. artigo 980º do CC).

1.2.1. SOCIEDADES COMERCIAIS

São comerciais as sociedades tipificadas no Código das Sociedades Comerciais que tenham por objecto a prática de atos de comércio e adotem um dos seguintes tipos: Sociedade em nome colectivo; Sociedade em comandita (simples ou por acções); Sociedade por quotas ou Sociedades anónimas (cf. art.1º, nº1 e 2, do CSC).

³⁵Adiante falaremos da exceção consubstanciada pela sociedade unipessoal.

³⁶O capital próprio ou capital social, resulta da soma das entradas de todos os sócios e é autónomo do património pessoal. Esta autonomia/separação entre capital social e capital dos sócios cede em alguns casos particulares, como seja o do sócio insolvente (cf. artigo 155º do C.I.R.E.), para proteção do tráfego jurídico e de terceiros.

³⁷Só nas sociedades em nome colectivo e nas sociedades em comandita é possível os sócios contribuírem só com serviços.

³⁸Os sócios podem exercer atividade na sociedade ou não.

A personalidade jurídica destas sociedades é-lhes conferida a partir do registo definitivo do ato pelo qual se constituem têm (cf. artigos 1.º e 5.º do Código das Sociedades Comerciais)³⁹.

Quanto à sua gestão/administração, esta é feita, em regra, profissionalmente por pessoas distintas dos sócios que atendem aos interesses da sociedade e não à vontade dos sócios (cf. artigo 64.º do CSC).

Ligando este tópico com o objeto deste estudo, há a dizer que não obstante o regime de transparência fiscal do artigo 6.º do CIRC não ter sido originariamente pensado para abranger as sociedades comerciais, é possível a todos os tipos de sociedades comerciais, inclusive as anónimas⁴⁰, nele serem incluídas. Basta para isso, por exemplo, que os sócios exerçam uma das atividades incluídas na tabela anexa ao artigo 151.º do CIRS, o que lhes confere a qualificação, em sede de direito fiscal, de sociedades de profissionais (artigo 6.º, n.º 1, b) do CIRC.

1.2.2. SOCIEDADES UNIPESOAIS

A sociedade unipessoal, inscrita nos artigos 270.º-A a 270.º-G do Código das Sociedades Comerciais⁴¹, é uma exceção⁴² legal à regra que estipula que as sociedades terão que ser constituídas por uma pluralidade de pessoas⁴³, permitindo a

³⁹O objectivo do registo comercial é a conferir segurança ao comércio jurídico, como resulta do artigo 1.º do Código do Registo Comercial.

⁴⁰Apenas se exige, para as sociedades anónimas, que as acções sejam nominativas, por exigência de operacionalização do próprio regime de transparência fiscal, que carece de identificar todos e cada um dos sócios, para poder imputar a matéria coletável, apurada na sociedade, aos sócios, de forma a que esta integre o rendimento pessoal desses sócios, uma vez que a obrigação de pagamento do imposto é dos sócios e não da sociedade (cf. art.º 12.º do CIRC).

⁴¹Estes artigos foram introduzidos pelo art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 257/96, de 31 de Dezembro, que alterou o Código das Sociedades Comerciais tendo-lhe acrescentando o Capítulo X “Sociedades unipessoais por quotas” no Título III “Sociedades por quotas”.

⁴²Esta exceção, consubstanciada pela sociedade unipessoal, parece ter tido por base uma razão económica, semelhante à que esteve na base da criação do EIRL: a necessidade de separar o património pessoal sócio do património societário.

⁴³O exercício de uma atividade económica apenas uma pessoa é tipicamente exercido a título individual, a título de profissional independente ou empresário em nome individual ou ainda

constituição de sociedades por um sócio único, pessoa física ou jurídica, o qual é titular da totalidade do capital social (cf. art.º 270.º-A, n.º 1 do CSC). Por ter personalidade jurídica e se tratar de uma pessoa coletiva, mais exatamente de uma sociedade comercial, é tributada em sede de IRC, com base nas regras do regime geral.

Ora, caso o sócio seja uma pessoa singular, que exerça uma atividade económica que se fosse desenvolvida sem o recurso à forma societária, se enquadrasse na Categoria B de IRS ⁴⁴, a sociedade unipessoal é considerada sociedade de transparência fiscal, para efeitos do artigo 6.º do CIRC, o que é coerente com o facto do objetivo da neutralidade do regime ditar que se o sócio, pessoa jurídica autónoma face à pessoa colectiva que integra, tributados individualmente, fosse incluído na Categoria B de IRS, assim deve sê-lo mesmo que integrando uma estrutura societária.

1.2.3. SOCIEDADES IRREGULARES

As sociedades irregulares têm substrato de sociedades comerciais, apesar de o não serem por lhes faltar o registo obrigatório para as sociedades comerciais ⁴⁵. Também não são sociedades civis não constituídas sob forma comercial (cf. artigo

sob a forma de estabelecimento mercantil individual de responsabilidade limitada (EIRL), introduzido no sistema jurídico português pelo DL n.º 248/86, de 25 de Agosto (e que teve já 5 atualizações sendo a mais recente a do DL n.º 8/2007, de 17/01), cuja ideia base parece ter sido a de encontrar uma forma jurídica que permitisse às pessoas singulares autonomizar o património empresarial do património pessoal, sem o veículo através do qual a atividade é exercida adquira personalidade jurídica autónoma.

Por se tratar do exercício a título individual, a tributação ocorre em sede de IRS, na Categoria B.

⁴⁴Referimo-nos às atividades incluídas na Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, anexa ao artigo 151.º do CIRS. Podemos assim ter, por exemplo, as seguintes sociedades unipessoais incluídas no regime de transparência fiscal: BR Arquitecto Unipessoal Lda.; Centro de Psicoterapia, Sociedade Unipessoal Lda.; SM - Serviços Médicos Unipessoal Lda.

⁴⁵Também as sociedades em formação carecem de registo, mas não se confundem com sociedades irregulares, pois que numa sociedade em formação, o período que decorre entre a elaboração do ato constitutivo e do seu registo é transitório e tendencialmente curto (inferior a um ano).

158.º do CC e artigo 5.º e 36.º do CSC)⁴⁶, por lhes faltar a personalidade jurídica autónoma (Cf. artigo 5.º do CSC)⁴⁷, sendo aplicável às relações entre estas sociedades irregulares e os seus sócios, o disposto nos artigos 980.º e seguintes do Código Civil, *ex vi* artigo 36.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais, o que significa que os seus direitos e deveres são assumidos pelos sócios, que têm responsabilidade pessoal, solidaria e ilimitada pelas dívidas sociais e pelos bens de entrada⁴⁸ (cf. artigo 997.º CC).

Têm, todavia, personalidade e capacidade tributárias (cf. artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT)⁴⁹, que lhes permite serem sujeitos passivos de IRC.

Enquanto sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, estão enquadradas no regime geral de IRC, sendo tributadas pelo lucro obtido com a actividade comercial exercida (artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 4 do código do IRC)⁵⁰.

⁴⁶No acórdão do STA de 05-05-2014, do STA (Processo 0216/12), cuja relatora foi a juíza conselheira Isabel Marques da Silva, acessível em http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbb_bf22e1bb1e680256f8e003ea931/6484a5f22a316d8e80257c7c00415bde?OpenDocument&ExpandSection=1, escreve-se no sumário que “As “sociedades irregulares” – comerciais quanto ao objecto, ainda que sem forma legal, e portanto destituídas de personalidade jurídica em face ao direito comum, mas com personalidade e capacidade tributárias (artigos 15.º e 16.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 3.º n.º 1 e 2 do CPPT) –, não se confundem com as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, estando, pois, sujeitas ao regime geral de IRC pelo lucro obtido com a actividade comercial exercida (artigos 2.º, n.º 1, alínea b) e n.º 2 e 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 4 do código do IRC) e não ao regime da transparência fiscal.”. No mesmo sentido existem outros acórdãos, como seja o Acórdão de 15-04-2015 (processo 733/14), cujo relator foi o juiz conselheiro Fonseca Carvalho.

⁴⁷Não têm personalidade jurídica porque não chegaram a formar-se juridicamente: ainda não existe ato constitutivo ou esse ato não foi registado na Conservatória do Registo Comercial, decorrido mais de um ano sobre a sua celebração.

⁴⁸Sobre esta responsabilidade, o Acórdão da 2ª Secção do STA de 20-02-1985, diz que “quanto às Sociedades irregulares tem-se entendido que todos os sócios, independentemente da sua função, são os responsáveis pelas dívidas tributárias analogamente ao que sucede quanto aos sócios das sociedades em nome coletivo ou comandita”.

⁴⁹Relembra-se que em direito fiscal o que importa é a situação de facto, no caso a atividade efetivamente exercida por estas sociedades.

⁵⁰Antes da entrada em vigor do CIRC, existia uma divergência sobre a sua qualificação. Uns entendiam que eram sociedades civis puras, classificação que as incluiria atualmente no regime de transparência fiscal do artigo 6.º do CIRC, e outros classificavam-nas como sociedades regularmente constituídas. Só em 1972, a administração fiscal, pela Circular nº 9/72 de 12 de maio, veio esclarecer que as qualificava como sociedade regularmente constituída com uma personalidade jurídica e tributária distinta da dos seus sócios. Se assim continuasse o

Por não serem subsumíveis a nenhuma das situações elencadas nas alíneas a) a c) do artigo 6.º, n.º 1 do CIRC ⁵¹, é atualmente entendido que não são sociedades transparentes. Porém, já foi entendimento jurisprudencial que a sua tributação poderia ser efectuada no regime especial de transparência fiscal interna, uma vez que a falta de personalidade e de capacidade jurídica e a carência de forma e ou registo, levariam a trata-las como sociedades civis puras ⁵² o que também faz sentido, atenta a separação de patrimónios entre sócios e sociedade, a tributação dos sócios deve fazer-se de acordo com os lucros que lhe cabem em resultado da atividade prosseguida na sociedade irregular.

De tudo o que foi dito se conclui que a situação civil e tributária destas sociedades não tem sido isenta de controvérsia, pelo que releva entender o que está em causa e que argumentos têm sido esgrimidos para defender as diversas posições antagónicas.

1.2.4. SOCIEDADES CIVIS SOB FORMA COMERCIAL

Estas sociedades estão a meio caminho entre as sociedades comerciais as e sociedades civis sob forma civil, porque apesar de não exercerem, a título principal, atos de comércio (cf. nº 4 do art.º 1º do CSC), adotam um dos tipos previstas no artigo

entendimento, estas sociedades não poderiam hoje incluir-se no regime de transparência fiscal do CIRC.

Já à data, esta classificação era importante, uma vez que sendo classificada como sociedade de pessoas (sociedade civil pura) os lucros dos sócios eram tributados em sede de Imposto Complementar – Secção A. A sociedade era tributada, pelo seu rendimento, em sede de contribuição industrial, mas não existia tributação em Imposto complementar - secção B; já se fossem entendidas como sociedades regulares os lucros seriam tributados em Contribuição Industrial mas também em Imposto Complementar – Secção B, pagando os sócios imposto complementar – secção A, pelos lucros que lhe fossem distribuídos.

Era aqui evidente que a forma de sociedade irregular poderia ser adotada apenas com motivação fiscal: evasão fiscal.

⁵¹De acordo com a jurisprudência mais recente: vejam-se os Acórdão do STA de 05 de fevereiro de 2014, relativo ao Processo 0216/12 e de 15 de abril de 2015, referente ao processo 733/14, acessíveis em <http://www.dgsi.pt/>.

⁵²Veja-se o Acórdão do STA de 23 de fevereiro de 1972, acessível em <http://www.dgsi.pt/>.

1º, n.º 2 do CSC, regendo-se pela lei aplicável às sociedades comerciais: o Código das Sociedades Comerciais.

Se cumprirem os requisitos estabelecidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 e n.º do artigo 6.º do CIRC⁵³, integram o regime de transparência fiscal, uma vez que nelas releva a pessoa dos seus sócios e não a sociedade.

Detenhamo-nos agora nas formas societárias expressamente elegidas pelo legislador fiscal, no artigo 6.º, n.º 1 do CIRC, para integrarem o regime da transparência fiscal: sociedades civis sob forma civil (ou sociedades civis puras), sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, sociedades que poderíamos classificar como sociedades de pessoas no sentido em que a gestão e os resultados da atividade social dependem diretamente da ação dos seus sócios.

Neste regime se incluem ainda os agrupamentos de empresas, a que adiantemos referiremos.

1.2.5. SOCIEDADES CIVIS SOB FORMA CIVIL

As sociedades civis sob forma civil, ou sociedades civis puras, são pessoas coletivas⁵⁴ e caracterizam-se por não terem por objecto a prática de uma atividade comercial, assentando a sua constituição num contrato, como estatui o artigo 980.º do Código Civil, tal como sucede com as associações (vide art.º 167.º e ss do CC) o que confere a estas sociedades um substrato mais associativo que societário.

⁵³ Como exemplos teremos sociedades civis sob forma comercial constituídas para prestação de serviços profissionais ou as sociedades de simples administração de bens.

⁵⁴ O artigo 158º n.º 1 do Código Civil (que por força do artigo 157º do mesmo diploma deverá aplicar-se às sociedades civis) estabelece dois requisitos para que as sociedades civis sejam pessoas colectivas: a constituição por contrato de associação de pessoas e a especificação, no acto da constituição, de que existe uma organização estável, com meios suficientes e determinados (cf. art.º. 167º do Código Civil) por forma a facilitar o exercício da atividade dos sócios

A gestão das sociedades civis é, em regra, feita pelos próprios sócios o que denota a relevância do elemento pessoal (sócios) sobre o elemento capital (investimento ou financiamento da manutenção da atividade), sendo tão marcante o elemento pessoal que existe quem defenda que elas não têm personalidade jurídica uma vez que o registo do ato constitutivo, determinante na atribuição de personalidade jurídica das sociedades (cf. artigo 5.º do CRC), não acontece no caso destas sociedades civis puras⁵⁵.

Terá sido esta relevância do elemento pessoal na gestão societária que conduziu o legislador do CIRC a incluí-las no regime de transparência fiscal interna⁵⁶, respeitando a forma jurídica, no seu enquadramento subjectivo em sede de CIRC ao considerá-las sujeitos passivos, mas atendendo à relevância do seu substrato pessoal, considera destinatários do rendimento, gerado e apurado na sociedade, os sócios, que são tributados em sede de IRS, caso sejam pessoas singulares, e em sede de IRC, se forem pessoas coletivas, assim.

Reflexo destas opções legislativas podem ser vistos também no atual artigo 72º, nº 2 do CIRC onde o legislador estipula que, quando uma sociedade civil não constituída sob forma comercial se transforma numa sociedade comercial, ao lucro tributável correspondente ao início do período de tributação, em que ainda era sociedade civil pura, e a data em se concretiza a sua transformação em sociedade comercial, é aplicável o regime previsto no nº 1 do art.6º do CIRC, ou seja, o regime de transparência fiscal.

Assim, faz sentido o legislador português ter expressamente elegido para serem tributadas em sede de regime de transparência fiscal as sociedades civis puras, por preencherem os objetivos expressos do regime (neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da dupla tributação económica) e por, atenta a autonomia dos sócios face à sociedade, a tributação se dever fazer nos exatos termos em que seria feita se

⁵⁵Uma das fontes consultadas sobre este tópico foi MAGALHÃES, Manuel e ALMEIDA, Igor, “A Natureza Jurídica das sociedades civis” trabalho realizado na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, acessível em www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/mp_MA_2777.doc. Tendo sido consultadas as obras referidas na nota bibliográfica do trabalho.

⁵⁶Ao aplicar o regime a sociedades civis puras, como se lê a págs. 33 da texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987 e publicada na série “documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpressa em dezembro de 1987, o legislador visou alcançar o objectivo de eliminação total da dupla tributação económica, um dos objectivos do regime de transparência fiscal interna.

estes sócios exercessem individualmente a atividade que prosseguem no seio da sociedade civil sob forma civil.

Nesta opção o legislador fiscal do CIRC não está isolado pois que esta é a regra em muitos sistemas fiscais estrangeiros (em especial nos sistemas de influência anglo-saxónica -também ditos de *common law*), como veremos na parte desta dissertação dedicada ao direito comparado, em que estas sociedades (designadas *Partnerships*), são entidades transparentes, sendo o rendimento da sua actividade económica – comercial, industrial, agrícola ou profissional - considerado rendimento dos sócios e tributado na sua esfera pessoal.

1.2.6. SOCIEDADES DE PESSOAS E SOCIEDADES DE CAPITALIS

Quer as sociedades comerciais (sociedades de capitais), quer as sociedades civis (ditas sociedades de pessoas), têm em comum a personalidade jurídica autónoma face aos seus sócios, a autonomia económica e um período de vida potencialmente ilimitado. O que as distingue é a separação entre propriedade e administração que existe nas primeiras, e não existe nas últimas, por nestas o elemento relevante ser a vontade dos sócios e não a da sociedade, que serve tão só como estrutura facilitadora do exercício da atividade dos sócios⁵⁷.

Assim, nas sociedades de capitais- sociedades anónimas e sociedades em comandita por ações -, os sócios, geralmente em número elevado e desconhecidos, não têm intervenção directa na sua administração, sendo a responsabilidade pelas dívidas sociais em primeira linha da sociedade e só subsidiariamente dos sócios, cuja responsabilidade é limitada ao valor das acções ou partes sociais que cada um subscreve (sendo solidária entre estes).

As sociedades por quotas são como que um terceiro género porquanto a responsabilidade dos sócios é solidária entre si mas limitada ao valor das partes

⁵⁷ Daí permitir-se nestas sociedades, sócios de mera indústria, isto é, sócios que só entram com serviços para a realização do capital social, quando tal não é permitido ou viável nas sociedades de capitais.

sociais que cada sócio subscreve, se bem que, em regra, tenham mais características de sociedades de capitais que de sociedades de pessoas.

Quanto às sociedades de pessoas ou *partnerships*, sociedades a individualidade dos sócios não se apaga, configurando uma situação idêntica a uma contitularidade ⁵⁸, sendo típico, serem compostas por poucas pessoas, existindo entre elas uma relação de confiança recíproca que permite que todos os sócios intervenham na sua administração e contribuam pessoalmente, através de bens e serviços para gerar o lucro da sociedade, sendo a responsabilidade pela gestão e dívidas sociais, responsabilidade que é ilimitada e solidária, dos sócios, termos em que teremos como exemplo de sociedades de pessoas as sociedades em nome colectivo e as sociedades em comandita simples.

Antes de prosseguir, importa afirmar que a designação “sociedade de pessoas” não tem suporte legal ⁵⁹, pese embora o facto de ser usada na literatura da especialidade ⁶⁰, na qual aparece frequentemente associada a *partnership* e pretende enfatizar a preponderância dos sócios na gestão e resultados da sociedade, até porque são os sócios que são conhecidas no Mercado e não a pessoa coletiva através da qual exercem a sua atividade.

Acompanhamos Ana Paula Palma, que nas conclusões da sua dissertação ⁶¹, escreve, a págs. 36-37, que importa definir um conceito fiscal de sociedades de pessoas, a quem o regime de transparência fiscal seria obrigatoriamente aplicável e adotamo-la nesta dissertação por, em nossa opinião, exprimir de forma adequada a

⁵⁸ J. L. SALDANHA SANCHES, in “Conceito de Rendimento no IRS”, Revista Fiscalidad, nºs 7/8 (2001), a págs. 45, escreve a este propósito que “as sociedades de pessoas que se reúnem para a prestação conjunta de serviços”, o que fundamenta o paralelismo que fazemos entre contitularidade e sociedades de pessoas, ressalvadas todas as dissemelhanças.

⁵⁹ Nem na lei civil comum (Código Civil), nem na lei comum das sociedades (Código das sociedades comerciais), se bem que, em nosso entender, se afigure importante que a lei assuma esta bipartição das sociedades, como o fazem outros ordenamentos jurídicos, porquanto daí adviria a possibilidade de repensar a tributação das sociedades com uma outra sustentação que não só o suporte doutrinal e de direito comparado.

⁶⁰ A designação é mesmo adotada por organizações internacionais como a OCDE de que é exemplo o Relatório “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships”.

⁶¹ Estamos a referir-nos à dissertação intitulada “O regime de transparência fiscal – Análise da eficácia do regime em Portugal e perspectivas de evolução”, que teve como orientador o então Professor (depois juiz conselheiro) Manuel Henrique Freitas Pereira, membro da Comissão da Reforma Fiscal da tributação dos Impostos sobre o rendimento dos anos 80, como melhor se refere no ponto dedicado a esta temática, pelo que esta é uma opinião a ter em conta.

distinção entre sociedades civis puras e sociedades comerciais e por acentuar a especificidade das sociedades de civis puras, formadas e geridas pelos seus sócios, o que é relevante para o entendimento da opção do legislador fiscal do CIRC ⁶² em as incluir num regime especial, face ao regime geral das demais sociedades: o regime de transparência fiscal.

É a sua natureza de sociedades de pessoas que, na nossa perspectiva, justifica a forma particular de tributar certas sociedades como sociedades transparentes ⁶³, porquanto são centros de imputação de custos e de reunião de capitais, mais eficazes que as pessoas singulares que as compõem seriam se desenvolvesse individualmente a mesma atividade, apesar de ser fulcral para o exercício dessa atividade económica o trabalho desenvolvido pelas pessoas que a compõem ⁶⁴.

O próprio método de tributação, caracterizador do regime de transparência fiscal, assenta na constatação de as sociedades (e agrupamentos económicos) a ele subjetivamente sujeitas, serem sociedades de pessoas, que têm um substrato associativo, em que é mais relevante a pessoa dos sócios (e membros, no caso dos agrupamentos económicos) que a sociedade (ou que o agrupamento económico), sendo essa característica que justifica aplicar-se-lhes um regime tributário distinto das demais sociedades ⁶⁵, regime que tenta-se tornar simultaneamente neutra e justa a

⁶²A opção do legislador fiscal português, no final dos anos 80 do século XX, seguiu a prática de outras jurisdições fiscais, a que nos referiremos adiante na parte da dissertação que aborda o direito comparado, e, seguiu também a tradição do sistema fiscal português que no artigo 94.º do Código do Imposto Complementar – Secção B (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45399 de 30 de novembro de 1963), aplicável a pessoas coletivas, tinha taxas distintas para as sociedades comerciais e para outras pessoas coletivas, como fossem as sociedades de simples administração de bens e outras pessoas coletivas sem forma societária.

⁶³Na verdade estas sociedades não são tributadas (cf. art.º 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC). Elas apuram a matéria coletável que depois imputam aos sócios (sendo esta matéria coletável requalificada como rendimento líquido no caso dos sócios pessoas singulares – cf. artigos 20.º e 31.º do CIRS). E são os sócios os sujeitos passivos da obrigação de pagamento do imposto, sendo tributados relativamente a essa matéria coletável, em sede de IRS (se forem pessoas singulares) ou de IRC (se forem pessoas coletivas).

⁶⁴Em alguns casos, sem o trabalho dos sócios as sociedades transparentes/sociedades de pessoas perderiam o seu objeto e a sua razão de existir, não conseguindo gerar qualquer rendimento.

⁶⁵Estamos a aludir as sociedades tributadas pelo regime geral de IRC, as quais apuram o lucro/prejuízo e são diretamente tributadas em sede de IRC, sendo os sócios, tributados apenas quanto ao lucro distribuído pela sociedade, no momento em que esta decidir distribuí-lo, lucro que tem a natureza de rendimentos de capitais.

tributação, independentemente da forma escolhida para o exercício das atividades económicas.

1.2.7. TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

A transformação⁶⁶ das sociedades está regulada no código das sociedades comerciais (cf. artigos 130.º a 140.º-A do CSC), no código do registo comercial e também na lei fiscal (cf. artigo 72.º e ss do CIRC e 38.º CIRS), podendo ocorrer por diversas causas⁶⁷.

Estabelece o artigo 130.º do CSC que as sociedades civis sob forma civil, podem tornar-se sociedades comerciais adoptando um dos tipos de sociedade comercial, sem carecerem de se dissolver para levar a cabo essa transformação.

Permite ainda a norma que as sociedades comerciais alterem o seu tipo.

Em sede de IRC, o artigo 72º estipula que a transformação das sociedades, mesmo que ocorra na sequência de dissolução da sociedade primitiva, só determina a alteração do regime fiscal que era aplicado à sociedade transformada, caso se trate da transformação de uma sociedade civil pura (obrigatoriamente tributada pelo regime de transparência fiscal, por imposição do artigo 6.º, n.º 1,a) do CIRC) em sociedade comercial, caso em que se aplica o regime de transparência fiscal até à data da transformação e o regime geral (ou um dos regimes especiais previstos no CIRC, à excepção do regime de transparência fiscal, caso seja possível e exercida essa opção) após essa data.

⁶⁶Algumas alterações devem ser registadas na conservatória do registo comercial para que essa transformação produza os seus efeitos legais, sendo necessários diversos documentos, como se percebe na consulta ao sítio oficial do Instituto dos registos e Notariado (<http://www.irn.mj.pt>).

⁶⁷Algumas delas são: deliberação dos sócios, alteração da titularidade do capital (por cessão de quotas, doação, herança ou outros fatos) ou alteração do objecto social.

Não está prevista na norma a situação simétrica: a transformação de uma sociedade comercial em sociedade civil pura⁶⁸, a qual, pela mesma ordem de motivos também implicaria a alteração do regime fiscal aplicável, pois que as sociedades civis puras devem obrigatoriamente pertencer ao regime de transparência fiscal e as sociedades comerciais, só em casos especiais (no caso de preencherem os requisitos inscritos no artigo 6.º, n.º 1, b) e c)) poderão ser tributadas de acordo com este regime.

Estas transformações de pessoas colectivas transparentes em não transparentes⁶⁹, tem consequências.

Desde logo em sede da tributação dos seus sócios pessoas singulares porquanto o sujeito passivo da obrigação principal (pagamento do imposto) nas sociedades transparentes são os sócios e nas sociedades não transparentes é a sociedade, donde que os sócios deixam de ter matéria coletável imputada pela sociedade (tributada em sede de Categoria B de IRS), para passarem a ter lucros (categoria E de IRS), os quais só serão tributados quando for decidida a sua distribuição aos sócios, sendo essa objeto de retenção na fonte de IRS, por parte da sociedade, no momento da distribuição.

Quanto a outras especificidades serão referidas ao longo desta dissertação, quando se justifique a comparação entre sociedades transparentes e sociedades não transparentes.

⁶⁸Presumimos que não exista essa previsão no art.º 72.º do CIRC, por este regular tão-somente as espécies de transformação de sociedades permitidas pelo art.º 130.º do CSC, que, por sua vez remete para os artigos 980.º a 1021.º do Código Civil que não abordam a figura da “transformação”. Assim, afigura-se-nos que a transformação de sociedade comercial em sociedade civil simples ou pura não está juridicamente prevista, assumindo-se que tal implicará, porventura, a dissolução/liquidação da sociedade comercial e posterior constituição da sociedade civil pura, com todas as consequências inerentes e a constituição ex-novo da sociedade civil.

Não valendo de muito, é nossa opinião que tal solução deveria existir em direito fiscal, ainda que não esteja prevista em outros ramos do Direito, atenta a natureza pragmática do Direito fiscal que tributa e regula situações de facto, mesmo que estas não tenham previsto um regime jurídico próprio.

⁶⁹Não referimos a situação simétrica por, como vimos, ela não estar juridicamente prevista quer em direito civil, quer em direito societário, quer mesmo em direito fiscal.

2 – PESSOAS COLETIVAS TRANSPARENTES

Fora do direito fiscal, o conceito de pessoas coletivas transparentes não existe.

Ele surge em diversas jurisdições fiscais, fruto do reconhecimento e da necessidade de criar regras de tributação específicas para determinadas pessoas coletivas, ainda que essas regras não sejam uniformes de jurisdição para jurisdição ⁷⁰. Salientamos, a título ilustrativo, a distinção efetuada com base no critério da personalidade jurídica, com base no qual alguns sistemas fiscais criaram regimes de transparência fiscal imprópria, nela incluindo pessoas coletivas sem personalidade jurídica e outros gizaram regimes onde só têm lugar pessoas coletivas que tenham personalidade jurídica, isto é: regimes de transparência fiscal em sentido próprio.

Em Portugal, optou-se por um regime de transparência fiscal em sentido próprio, como se disse, sendo as pessoas coletivas tipificadas no artigo 6º do CIRC, pessoas coletivas com personalidade jurídica autónoma da dos seus sócios e membros, o que não impede que possa facilmente existir confusão entre a esfera pessoal destas pessoas coletivas com a dos seus sócios e membros.

O desenho do regime assenta na bipartição do sujeito passivo à qual vai corresponder uma desconsideração da personalidade jurídico tributária das pessoas coletivas que o integram e na aplicação de técnicas especiais de tributação que, em termos muito genéricos, se podem enunciar como segue:

- Atribui-se a qualidade de sujeito passivo do imposto à pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental);
- As pessoas coletivas transparentes devem apurar a matéria coletável e cumprir as obrigações contabilísticas e declarativas que o CIRC impõe a todas as sociedades do regime geral associadas a esse apuramento ⁷¹, mas não são

⁷⁰Tella, distingue diversos tipos de transparência com base em vários critérios, sendo um deles a personalidade jurídica. Cf. Ramon Falcon y Tella, “Análisis de la transparencia tributaria”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1984

⁷¹Quanto às obrigações declarativas devem, designadamente, apresentar a declaração periódica de rendimentos, modelo 22, que preencherão até ao Quadro 09, inclusive, só preenchendo o Quadro 10 caso devam entregar tributações autónomas, e preenchem o Anexo G da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES).

sujeitos passivos relativamente ao pagamento do IRC (Cf. artigo 12.º do CIRC);

- Estatui-se como sujeito passivo da obrigação de pagamento do imposto, resultante da matéria coletável apurada pela pessoa coletiva transparente, os sócios ou membros desta (sujeitos passivos efetivos);
- Imputa-se a matéria coletável, apurada pela pessoa coletiva transparente, de acordo com as disposições do regime regra de IRC ⁷², aos sócios e membros, respeitando o estabelecido no pacto social ou, se este nada estabelecer presumindo-se que a participação se faz em partes iguais (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC);
- A matéria coletável imputada é rendimento líquido (ou lucro/prejuízo) do sócio ou membro (cf. artigo 20.º do CIRS e 20.º do CIRC);
- Os sócios ou membros da pessoa coletiva transparente são sujeitos passivos da obrigação de pagamento do imposto (IRS ou IRC) que corresponda à matéria coletável que lhes foi imputada pela pessoa coletiva transparente.

Detenhamo-nos agora na análise dos traços essenciais de cada uma destas pessoas colectivas transparentes que não são tributadas em sede de IRC (cf. 12.º CIRC) mas apuram a matéria coletável que serve de base à tributação de sócios e membros (art.º 6.º, n.º 3 do CIRC), seguindo o regime geral do CIRC.

São pessoas coletivas transparentes⁷³ as sociedades civis sob forma civil, as sociedades de profissionais e as sociedades de simples administração de bens (cf. artigo 6.º do CIRC), devendo assentar-se desde já que as sociedades de profissionais e

⁷²Significa isto que para determinação da matéria colectável, ao resultado contabilístico do período, que resulta da diferença entre rendimentos e ganhos e gastos e perdas, são adicionadas as variações patrimoniais positivas e subtraídas as variações patrimoniais negativas, quando não estejam refletidas no resultado contabilístico, e ainda as correcções fiscais impostas pelo CIRC. O resultado desta operação aritmética vai determinar a matéria colectável (lucro ou prejuízo) que será imputada aos sócios, quando positiva (aos membros dos agrupamentos é imputado o lucro mas também o prejuízo).

Saliente-se desde já que será rendimento líquido dos sócios, pessoas singulares, conforme estipula o artigo 20.º do CIRS, a imputação da matéria colectável apurada no período ou o montante relativo a adiantamento por conta de lucros, quando tiver sido efectuado e seja superior àquela imputação de matéria colectável.

⁷³ O regime de transparência fiscal é introduzido em França em 1948 visando sociedades nas quais a responsabilidade dos sócios é ilimitada, como é o caso das sociedades civis sob forma civil, das sociedades em comandita simples e das sociedades em nome coletivo.

as sociedades de simples administração de bens, no sentido que lhes dá o artigo 6.º, n.º 4, são uma criação do legislador fiscal, que em outros ramos jurídicos não têm qualquer regime autónomo.

São ainda pessoas coletivas transparentes os agrupamentos económicos (ACE e AEIE).

Quer estas sociedades, quer estes agrupamentos carecem de grande atenção do legislador fiscal no sentido de viabilizar a integração e compatibilização das regras de IRC com as regras da Categoria B de IRS, relativamente aos sócios e membros pessoas coletivas e para cumprir o desiderato de definir de modo completo mas não complexo o seu regime em sede fiscal.

2.1. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE COLETIVA

A personalidade colectiva ⁷⁴, tal como a personalidade das pessoas físicas, é uma forma de personalidade jurídica, a qual se traduz numa aptidão para ser titular de direitos e obrigações.

Por vezes existe confusão entre a personalidade jurídica da pessoa coletiva sociedade e a dos seus sócios, e essa confusão pode ser usada de modo ilícito ou abusivo, lesando os interesses de terceiros⁷⁵. Verificando a existência desse fenómeno, a doutrina (*desregard doctrine*) e a jurisprudência, em sede de Direito comercial e societário, inspirando-se na figura jurídica do abuso de direito⁷⁶,

⁷⁴Em regra adquire-se após o registo definitivo do ato ou contrato de constituição na conservatória do registo comercial, cessando (dissolvendo-se) com a liquidação e transmissão dos bens da pessoa coletiva, a qual tem, também, que ser registada na conservatória do regime comercial.

⁷⁵O Estado é um terceiro quando está no papel de credor do tributo. A este propósito veja-se por todos o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 03-07-2013, Processo n.º 943/10.8TTLRA.C1, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/cd3d74692f29d01080257bad00396235?OpenDocument>

⁷⁶Ao exercer uma atividade por interposta pessoa coletiva, as pessoas singulares ou coletivas que a compõem podem contrair dívidas e defraudar os credores sem que o seu património privado seja afetado, o que se traduz em usar a personalidade coletiva, legalmente, adquirida, com o objetivo de proteger e esconder o verdadeiro responsável pelo cumprimento de

entenderam dever desconsiderar a personalidade colectiva, com o objetivo de evitar que a confusão da personalidade tributária da pessoa coletiva transparente com a dos sócios, seja usada com propósitos ilícitos.

Só mais tarde, esta doutrina e jurisprudência foram positivadas, tendo sido criados mecanismos que permitem desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade⁷⁷, fenómeno que também é conhecido como levantamento do véu societário⁷⁸, por permitir “ver através da sociedade”, “ver à transparência” as pessoas que a formam.

Em Direito fiscal, este mecanismo foi designado como transparência fiscal⁷⁹, fenómeno que consiste na desconsideração da personalidade coletiva da sociedade, mas que, ao invés do que sucede com a figura do mesmo nome em direito societário e fiscal, não tem carácter sancionatório (porque não existe uma utilização abusiva da personalidade coletiva com o único intuito de servir a vontade e interesse pessoal dos sócios), antes estando ao serviço do objetivo da neutralidade fiscal⁸⁰, ao viabilizar a

obrigações patrimoniais, assim praticando uma fraude à lei, que o Direito pune através da desconsideração da personalidade coletiva. Esta atuação configura um abuso da personalidade que tem como objetivo contornar uma obrigação legal ou contratual, individualmente assumida, ou encobrir um negócio contrário à lei, permitindo agir como interposta pessoa, o que configura uma situação de abuso de direito.

⁷⁷Para poder desconsiderar a personalidade coletiva da pessoa jurídica é necessário que existam razões de justiça ou de prevenção da evasão ou fraude, indiciando abuso dessa personalidade jurídica, que permitam afastar a proteção dada pelo escudo da personalidade jurídica da pessoa colectiva na responsabilidade pelas dívidas sociais. Como exemplo da aplicação desta desconsideração veja-se o artigo 9.º, nºs 2 e 3 da Proposta de Lei nº 3/V e o texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987 e publicada na série “documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpressa em dezembro de 1987.

⁷⁸Esta figura não está prevista na ordem jurídica portuguesa, se bem que existam, na jurisprudência, casos julgados em que é aplicada, com base no argumento de que existe uma lacuna na lei ou no abuso de direito (cf. artigo 334.º CC) e a doutrina - Raúl Ventura, Luís Brito Correia, Ilídio Rodrigues e Maria Elisabete Gomes Ramos- também a defende.

⁷⁹A transparência fiscal tem várias denominações: nos Estados Unidos é o “*lift the corporate veil*”, para os alemães “*durchgriff*” e em França “*transparance*”, vocábulo que parece ter sido a inspiração para o nome do regime fiscal em Portugal. Sobre esta temática, leia-se Saldanha Sanches in “Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime”, in Fisco n.º 17, Ano 2, Fevereiro de 1990.

⁸⁰Deste princípio se falará com detalhe em ponto que lhe é dedicado nesta dissertação, deixando-se aqui e agora dito que a neutralidade da tributação entre pessoas colectivas e pessoas singulares, significa que o valor de imposto exigido é idêntico quer a actividade seja exercida por uma pessoa colectiva ou por uma pessoa singular.

não tributação de certas pessoas coletivas para tributar os seus sócios ou membros, destinatários últimos do rendimento gerado nessa pessoa coletiva.

A transparência fiscal, atualmente constante do CIRC, foi gizada no artigo 17º da lei de autorização legislativa nº 106/88, de 17 de Setembro, que regulava a sujeição subjetiva em sede de IRC e que dispunha, nos seus nºs 2 e 3, com interesse para as sociedades e outras entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, que o IRC seria devido pelas pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português, excetuando-se as sociedades civis não constituídas sob forma comercial e as sociedades de profissionais, bem como as sociedades de simples administração de bens sob o controle de um grupo familiar ou de um reduzido número de pessoas, cujos lucros ou perdas serão imputados aos respectivos sócios e tributados em IRS ou IRC, conforme a sua participação nos lucros.

Mais se determinava no nº 3 daquela norma, que o CIRC pudesse alargar o regime a outras pessoas colectivas quando razões de justiça ou de prevenção da evasão ou da fraude recomendassem considerar-se irrelevante, para efeitos tributários, a atribuição de personalidade colectiva.

Esta previsão legal traduziu-se nas três alíneas do actual artigo 6.º, n.º 1, do CIRC para as sociedades, e artigo 6.º, n.º 2, do CIRC, para os agrupamentos de empresas, tendo, no início da vigência do CIRC, ficado o artigo 6.º, n.º 1 estruturado como segue: Sociedades civis sob forma civil – art.º 6º, nº 1, a); Sociedades de profissionais – art.º 6º, nº 1, b) e art.º 6º, nº 4, a); Sociedades de simples administração de bens⁸¹ – art.º 6º, nº 1, c), art.º 6º, nº 4, b), c).

Com as alterações verificadas na redação das normas, em especial no que respeita às sociedades de profissionais, verificou-se um aumento do número de pessoas coletivas abrangidas pelo regime de tributação de transparência fiscal⁸².

⁸¹As sociedades de simples administração de bens, com as sucessivas alterações legislativas, passaram a ter um âmbito mais reduzido ao serem excluídas as SGPS, as sociedades mães do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e as sociedades que possam aplicar o método de eliminação da dupla tributação económica que tenham mais de cinco sócios.

⁸²Com base em números inscritos na Revista JTCE “10 anos de imposto sobre o Rendimento”, quanto aos anos de 1996 a 1998 e na Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. (Setembro de 2015) Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra (O Regime de Transparência Fiscal - Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido) da autoria de Diana de Jesus Luís, quanto aos números de 2008 a 2014, o número de pessoas

Este regime especial e obrigatório, em sede de tributação do rendimento, é regulado, em especial, nos artigos 6.º e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS, nos quais se determina que as pessoas colectivas, subjetivamente sujeitas ao regime de transparência fiscal, apurem a matéria colectável, respeitando as regras aplicáveis aos demais sujeitos passivos de IRC (pessoas colectivas), matéria coletável que releva para determinação da coleta e pagamento do imposto não na esfera pessoal da sociedade e sim na esfera pessoal dos sócios.

Sintetizando parece poder afirmar-se que, do ponto de vista subjetivo, o regime tem por base o princípio da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade (cf. art.º 6.º e 12.º do CIRC), não por razões sancionatórias, como sucede em sede de direito comercial e societário, mas por razões pragmáticas que resultam da natureza das pessoas colectivas que nele se incluem⁸³, nas quais é o elemento pessoal e não o elemento capital, que é determinante para a actividade económica desenvolvida, situação que é complementada em termos objetivos com o mecanismo da imputação do rendimento gerado na pessoa colectiva aos seus sócios ou membros, para que apenas estes sejam tributados (cf. os artigos 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS).

2.2. SOCIEDADES DE TRANSPARÊNCIA FISCAL

O conceito de sociedades transparentes não se refere a um tipo societário mas antes a sociedades às quais o direito fiscal português reserva um tratamento especial em vários artigos do CIRC e do CIRS, destacando-se os artigos 6.º⁸⁴ e 12.º do CIRC e

colectivas sujeitas a tributação em sede de transparência fiscal interna, com sócios ou membros pessoas singulares, cresceu de pouco mais de cerca dos dois milhares em 1996 para os quase treze milhares existentes em 2014 (12.648), o que traduz um crescimento de 650% e denota a importância da análise e aperfeiçoamento da sua tributação, uma vez que estamos a falar de um universo significativo de sujeitos passivos.

⁸³Nestas pessoas coletivas o principal objetivo é a facilitação do exercício da atividade dos sócios ou membros, pelo que faz sentido a desconsideração da forma jurídica e da personalidade tributária da pessoa coletiva, focando-se o legislador fiscal na substância organizacional ao tributar os sócios e membros como se exercessem diretamente a atividade.

⁸⁴Este artigo começou por ser o artigo 5º do DL 442-B/88, de 30 de novembro, decreto que, com base na lei de autorização legislativa nº 106/88, de 17 de Setembro, aprovou o CIRC.

20.º⁸⁵ do CIRS, tratamento que respeita o substrato organizacional destas sociedades em que a forma societária existe apenas para facilitação do exercício da atividade dos sócios ou membros, razão pela qual o legislador lhes atribui um estatuto de sujeito passivo sui generis, o de sujeito passivo instrumental⁸⁶.

Assim, as sociedades que o legislador nacional optou por incluir no regime são de todos os tipos societários consagrados quer no código civil, quer no código das sociedades comerciais, não seguindo a opção de outras jurisdições que reservam este regime apenas para sociedades de civis sob forma civil.

Finalizamos este tópico com duas notas.

A primeira para dizer que não deixa de ser curioso que a sujeição subjetiva ao regime de transparência fiscal assente em dois conceitos não juridicamente positivados: o conceito de sociedades de pessoas e o conceito de sociedade transparente conceito exclusivo do direito fiscal.

A última nota para dar conta de que os Estados Unidos acreditam que esta forma de tributação é a que produz melhores e mais justos resultados para este tipo de sociedades⁸⁷.

2.3. SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

⁸⁵Este artigo começou por ser o artigo 19º do DL 442-A/88, de 30 de novembro, decreto que, com base na lei de autorização legislativa nº 106/88, de 17 de Setembro, aprovou o CIRS.

⁸⁶Estatui o artigo 1.º do CIRC que o IRC incide sobre os rendimentos obtidos pelos respetivos sujeitos passivos. Ora, sendo as entidades transparentes sujeitos passivos de IRC, de acordo com o artigo 2.º, deveriam ser tributadas em sede deste imposto. Porém, tal não sucede (cf. artigo 12.º do CIRC), sendo estas entidades transparentes meros centros de agregação de rendimentos e custos, que apuram a matéria colectável, por recurso à contabilidade, e identificam o responsável pelo cumprimento da obrigação de pagamento do imposto, mediante o cumprimento de obrigações acessórias. São por isso sujeitos passivos instrumentais, que cumprem as obrigações contabilísticas, de faturação, de informação e declarativas do imposto. Os responsáveis pelo pagamento do imposto, os sócios destas sociedades, é que são sujeitos passivos principais, isto é: sujeitos passivos relativamente à obrigação de pagamento do imposto.

⁸⁷Veja-se Stanford H. Golberg, "The nature of partnership" Essays on Internacional Taxation, 1993, pp 155 a 164.

As sociedades de profissionais não são um tipo societário mas antes um conceito criado pelo Direito Fiscal ⁸⁸, podendo assumir a forma de sociedades civis sob forma civil (cf. artigos 980º e seguintes do Código Civil), sociedades civis sob forma comercial (cf. Código das Sociedades Comerciais e legislação específica ⁸⁹), ou ser sociedades irregulares.

São tributadas com base no regime de transparência fiscal, atualmente regidas pelo artigo 6.º, n.º 1, b) e n.º 4 a), do CIRC, sendo, neste regime, as que mais e mais profundas alterações sofreram ao longo dos anos ⁹⁰.

Importa aqui saber a origem das características que as individualizam face às demais sociedades.

⁸⁸ Não existe no código das sociedades comerciais ou no código civil um tipo societário designado como sociedade de profissionais. Foi o legislador fiscal da Reforma dos Impostos sobre o Rendimento, na década de 80 do século XX, que terá entendido que fazia sentido individualizar estas sociedades atenta a especificidade da forma de desenvolver a sua atividade, para assim anular a distinta tributação que podia ocorrer em situações que, sendo substancialmente idênticas, poderiam conduzir a tributação distinta exclusivamente devido à opção pelo seu exercício individual ou coletivo. Assim, em sede de IRS, o legislador fiscal, distinguiu desde sempre o apuramento da matéria colectável proveniente de prestação de serviços, do apuramento de matéria colectável proveniente de atividades comerciais, industriais ou agrícolas. Na versão inicial do CIRS, as sociedades de profissionais incluíam-se na Categoria B e as demais sociedades nas Categorias C e D, respectivamente. Só mais tarde, com a lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, que procedeu à revisão dos Códigos do IRS e IRC, a Categoria B passou a incluir todas as atividades profissionais, comerciais, industriais e agrícolas, mas manteve a distinção no tratamento fiscal dos rendimentos, consoante a sua origem fosse a prestação de serviços ou uma actividade comercial, industrial ou agrícola. Em sede de IRC, a distinção no apuramento da matéria colectável não é feita relativamente à origem dos rendimentos obtidos e sim centrando-se na natureza e características das pessoas que obtêm os rendimentos, pelo que estabelece binómios: pessoas colectivas que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola/pessoas colectivas que não exercem a título principal uma dessas actividades; e pessoas coletivas residentes/pessoas colectivas não residentes, sendo as pessoas coletivas transparentes um subgrupo do binómio pessoas que exercem a título principal/pessoas que não exercem a título principal. Nesse contexto, a forma encontrada pelo legislador para destacar estas sociedades das demais, de forma a poder atender à sua distinta estrutura de custos no apuramento da matéria colectável, foi inclui-las neste regime de transparência fiscal. Para saber mais sobre este assunto leia-se o Manual de Direito Fiscal de JL Saldanha Sanches a págs. 216.

⁸⁹ É o caso, entre outras, das sociedades de advogados e das sociedades de revisores oficiais de contas cujos estatutos e regime jurídico são determinados pelas respectivas Ordens Profissionais ou das Câmaras de Profissionais.

⁹⁰ Ao longo da sua vigência, foram sendo escritos inúmeros artigos, existiram muitos pedidos de informação vinculativa, feitos aos serviços da administração tributária e foram colocadas, nas revistas de fiscalidade e contabilidade, diversas questões relativamente a estas sociedades e às alterações legislativas que sofreu, alterações que podem ser consultadas no Anexo I a esta dissertação.

Adianta-se que também as sociedades de simples administração de bens e os agrupamentos de empresas (ACE e AEIE), têm gerado dúvidas e alterações do regime legal, como melhor se explica nos pontos onde abordarmos estas temáticas.

Em sede dos impostos parcelares, vigentes nos códigos resultantes da reforma fiscal dos anos 60 do século XX (Imposto Profissional e Imposto Complementar – Secção A), eram consideradas sociedades de profissionais as sociedades de advogados, de revisores oficiais de contas e de despachantes oficiais, as quais dependiam do trabalho intelectual dos seus sócios ⁹¹, sendo que estes careciam de conhecimentos científicos e técnicos especiais para o exercício da profissão e de liberdade para o seu desempenho, decorrendo o rendimento da sociedade diretamente do trabalho e prestígio profissional dos seus sócios, pois que era o nome dos sócios e não o da sociedade que tinha valor no Mercado ⁹², acrescendo que os gastos para a obtenção do rendimento eram diminutos quando comparados com os ativos necessários a atividades industriais, agrícolas e comerciais.

Com a reforma dos impostos sobre o rendimento dos anos 80, que introduz o CIRS e o CIRC, o conceito de profissional liberal passou a estar tipificado na categoria B de IRS⁹³ e o de sociedade de profissionais positivado no então artigo 5.º do código do IRC ⁹⁴, norma que, por um lado, alargou o conceito, passando a abranger todas as profissões constantes da lista anexa ao CIRS (atualmente tabela da portaria

⁹¹Tem mesmo sido entendimento da doutrina que as sociedades de profissionais não operam enquanto como sociedades “*qual tal*” uma vez que os sócios exercem a atividade profissional com grande grau de autonomia, e, em muitos casos, com base numa habilitação académica e numa licença atribuída por uma Ordem Profissional ou Câmara, indispensáveis para o desempenho da actividade, e que não pode ser concedida a uma sociedade.

⁹²Por exemplo, numa sociedade de advogados ou arquitectos, o valor da sociedade resulta do prestígio profissional dos sócios que nela exercem a sua actividade profissional. E, por isto, existe quem questione (é o caso de Manuel António Pita na revista Fisco, nº 17, Ano 2, Fevereiro de 1990, a pp. 37 e 38) se será possível ou desejável que certas profissões liberais sejam exercidas sob a forma societária atenta a sua natureza independente.

⁹³Mais propriamente na lista de profissões anexa ao então artigo 141.º do CIRS. Esta lista foi revista no âmbito da reforma do código do IRS, ocorrida em 2000, e actualmente é uma tabela inserida na Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, a que se refere o artigo 151.º do CIRS, a qual foi alterada pela Portaria n.º 256/2004, de 9 de Março.

O exercício destas profissões pode depender de autorização de uma Camara ou Ordem Profissional, e ser requisito do exercício possuir título académico, podendo ser autorizado o exercício fora da sociedade de profissionais ou não. Por exemplo, no caso dos revisores oficiais de contas, autoriza-se esse exercício fora da sociedade. O Fisco respeita estas imposições das ordens/camaras profissionais e também permite que as sociedades tenham sócios com profissões distintas, desde que essas profissões constem da tabela (lista anexa a que se referia o então artigo 141º do CIRS, atual tabela da portaria 1011/2001, a que se refere o artigo 151.º do CIRS). Isto mesmo se pode ler na anotação ao número 1, alínea b) e número 4, alínea a) do artº 5º do CIRC, a págs. 98 do CIRC comentado e anotado, edição da DGCI em 1990.

⁹⁴Aprovado pelo Decreto-Lei n.ºs 442-B/88, de 30 de novembro, que iniciou a sua vigência a 01.01.1989.

1011/2001, de 21 de agosto), mas por outro desqualificou as sociedades de despachantes oficiais que deixaram de ser sociedades de profissionais, por os despachantes oficiais não constarem daquela Lista.

Vejamos em detalhe estes requisitos e a evolução da norma.

No início da vigência do CIRC, eram três os requisitos a que deviam obedecer estas sociedades: ser constituídas por pessoas singulares; o objeto social consistir no exercício efetivo de uma⁹⁵ profissão liberal prevista na então lista anexa ao CIRS; e os sócios serem profissionais dessa profissão⁹⁶.

Atualmente, e após várias alterações o CIRC aceita que estas sociedades sejam uni ou pluriprofissionais, que tenham sócios capitalistas e até sócios pessoas coletivas, o que até à alteração efetuada pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, que introduz duas subalíneas na alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º⁹⁷.

⁹⁵Note-se que a sociedade só podia, até 2013, ter uma única actividade, mas podia ter sócios de várias profissões, inscritas na lista anexa ao CIRS, desde que essas profissões estivessem todas relacionadas com a atividade única da sociedade. Ex: uma sociedade de auditoria fiscal podia ter contabilistas, economistas e advogados. Ora, é curioso notar que apesar desta rigidez quanto à atividade desenvolvida, se permitia (e continua a permitir) que obtenham proveitos significativos de outras naturezas como por exemplo juros e dividendos.

⁹⁶Note-se que para a lei fiscal sempre foi irrelevante que estes profissionais, pessoas singulares, auferiam rendimentos exclusivamente do exercício da actividade no âmbito da sociedade de profissionais ou que os auferiam também a título individual, ou em mais que uma sociedade. Para a lei fiscal o que releva é distinguir a actividade exercida enquanto sócio de uma sociedade de profissionais da atividade exercida a título individual, por conta própria ou por conta de outrem, por tal facto ser relevante para a qualificação do rendimento enquanto rendimento líquido da Categoria B, rendimento bruto da Categoria B ou rendimento bruto da Categoria A de IRS.

⁹⁷O novo conceito de sociedades profissionais, introduzido pelo artigo 2º da Lei n.º 2/2014, de 17 de janeiro, adapta, sem transpor integral e exatamente, o artigo 27º da Lei 2/2013, de 10 de janeiro (regime jurídico da criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais).

Com esta alteração do conceito fiscal de sociedades de profissionais, o legislador terá pretendido impossibilitar a utilização de esquemas legais que permitissem desqualificar as sociedades de profissionais, permitindo inclui-las no regime regra de IRC, sendo exemplos desses esquemas a introdução de um sócio fantasma, por exemplo um cônjuge ou outro familiar não profissional de um dos sócios, com uma quota simbólica; a admissão de um sócio com uma profissão vedada pelo regime da lei civil que regula algumas destas sociedades (caso típico das sociedades de advogados); a inclusão de um sócio que não exercesse qualquer atividade da tabela a que se refere o artigo 151º do CIRS; a admissão de um sócio capitalista; a venda de uma participação social a um profissional com uma atividade distinta dos restantes e incompatível com o objeto social; a modificação do objecto social introduzindo atividades, ainda que acessórias, fora do âmbito restrito do elenco da Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, anexa ao artigo 151.º do CIRS.

Por ser novo, importa determo-nos na análise deste conceito e nos requisitos que impõe quanto aos sócios, composição do capital social e tempo de verificação dos requisitos para qualificação da sociedade como sendo sociedade profissional.

Relativamente aos sócios, estes não podem ser em número superior a cinco ⁹⁸; devendo 75% do total dos sócios prestar um serviço, constante da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, através da sociedade e podendo existir sócios pessoas coletivas ⁹⁹, os quais podem ser meros investidores.

No que respeita ao capital social, este pode ser de composição mista, isto é: pertencer a sócios prestadores de serviços e a sócios não prestadores de serviços, sendo que, também aqui terá que manter-se a proporção 75%/25%, devendo 75% do capital social ser detido pelos sócios prestadores de serviços constantes da tabela do artigo 151.º do CIRS ¹⁰⁰.

Finalmente, o número e qualidade dos sócios e capital social, devem verificar-se durante mais de 183 dias do exercício de tributação ¹⁰¹.

Para impedir o planeamento fiscal lícito supra referido, o legislador alterou a norma, mas, ao fazê-lo terá desrespeitado o objetivo da neutralidade fiscal, uma vez que não é possível continuar a afirmar que estas sociedades são formadas apenas por sócios que, se exercessem a atividade individualmente a mesma atividade seriam tributados em sede de IRS na Categoria B. O resultado é o de que com esta alteração da norma se verificou um significativo aumento do número de sociedades de transparência fiscal no ano de 2014, face aos anos anteriores, como indicia a Informação n.º 313/2014 da DSIRC com o Parecer concordante do DG da AT de 2014-02-18.

⁹⁸Não se conhece qualquer razão para a determinação deste número máximo de sócios. Poderemos contudo notar que este é também o número máximo de sócios permitido nas sociedades de simples administração de bens, as quais são igualmente sociedades de transparência fiscal e lembrar que nestas sociedades é imperativo conhecer todos os sócios, o que é tanto mais difícil quanto maior for o seu número.

⁹⁹Não podem existir sócios que sejam pessoas coletivas de direito público. A razão desta limitação parece ser a da dificuldade na identificação destes sócios e no facto de gozarem estas pessoas, frequentemente, de isenções permanentes que conduziriam a uma dupla não tributação do rendimento (na pessoa da sociedade transparente e na pessoa do sócio), violando um dos princípios do regime – a neutralidade- e o princípio da igualdade face às outras sociedades transparentes nas quais todos os sócios são tributados relativamente ao rendimento que lhes é imputado.

¹⁰⁰Esta possibilidade, de até 25% do capital da sociedade poder provir de sócios não prestadores de serviços ou mesmo de participações de/em outras sociedades, estava já inscrita na lei fiscal espanhola há mais de 10 anos.

¹⁰¹Antes desta alteração, introduzida pela Lei nº 82-C/2014, de 31 de dezembro, existiam dúvidas sobre como interpretar a redação anterior da norma, dada pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, que dizia que os requisitos deviam verificar-se “em qualquer dia do período de tributação”, o que para uns significava que teriam que verificar-se em pelo menos um dia do período de

Tendo visto quem são, para o legislador fiscal, sociedades de profissionais, vejamos agora as particularidades, face ao regime geral, da tributação destas sociedades e dos seus sócios.

Com a sua entrada em vigor do CIRC, o artigo 5.º (atual artigo 6.º) impôs que estas sociedades apurassem a matéria coletável de acordo com as normas do regime geral, devendo depois imputá-la aos sócios, que a considerariam rendimento líquido da atividade, se fossem pessoas singulares e a tributação devesse ser feita em sede de IRS, Categoria B, ou matéria coletável de IRC, para os sócios pessoas colectivas, não sendo nunca sujeito passivo, quanto ao pagamento do imposto, a sociedade de profissionais.

Dissemos que estas sociedades de profissionais foram, no regime de transparência fiscal as que deram lugar a mais alterações legislativas e, completamos agora esta afirmação dizendo que, do estudo que efetuámos, também foram as que mais questões têm suscitado na sua aplicação prática.

Desde logo temos o caso da tabela da Portaria 1011/2001, cujos códigos de atividade das profissões nela identificados tantas dificuldades interpretativas tem suscitado, fruto das divergentes interpretações por parte das sociedades e da administração fiscal e das situações de fronteira, que acabam muitas vezes em contencioso tributário.

Comecemos pelo código “1519”, que sendo um código da tabela não qualifica a sociedade como transparente por não se referir expressamente a uma profissão: é residual. Prosseguindo com exemplos temos a situação dos códigos “2015 -outros artistas”, “3019 – outros artistas tauromáquicos”, “5019 – outros técnicos paramédicos”, “1319 – comissionistas”, “1320 – consultores”, em que podem caber distintas profissões, não sendo uniforme para a administração fiscal e para os contribuintes, o entendimento de quais sejam as profissões que aqui podem ser consideradas¹⁰².

tributação e, para outros, que teriam que verificar-se em todos os dias do período de tributação. Como é óbvio, a consequência era a de que o número de sociedades de profissionais que teriam que integrar o regime de transparência fiscal era distinto dependendo da interpretação adotada (maior no primeiro caso e menos neste último).

¹⁰²Adiante daremos conta do facto desta divergência de interpretação poder conduzir a uma alteração de todo o enquadramento fiscal e até à reversão do sujeito passivo do imposto e do

Acrescem dificuldades referentes aos requisitos impostos pelo artigo 6.º, n.º 4, a), 1), relacionados com o princípio da prevalência da substância sobre a forma pois que a profissão da tabela dever ser a que a sociedade efectivamente exerce, não sendo suficiente ser declarada como objeto social no ato constitutivo; e o sócio deve exercer essa profissão não bastando ter um título académico que o habilita a exercê-la.

Não faltam pois aos contribuintes e aos aplicadores da lei, atento o conceito difuso de profissão liberal e a profunda evolução sofrida pela norma ao longo da sua vigência, dificuldades quanto ao enquadramento destas sociedades de profissionais.

Seguem-se os dois casos de sociedades de profissionais reguladas por legislação própria e que, desde sempre, são associadas a este regime de tributação: as sociedades de advogados e as sociedades de revisores oficiais de contas.

2.3.1. SOCIEDADES DE ADVOGADOS

O exercício da profissão de advogado¹⁰³ sob a forma societária não é imposto quer pela lei civil, quer pela lei fiscal¹⁰⁴, sendo uma opção que resulta do princípio da autonomia privada.

montante a pagar, em momento que pode distar bastante daquele em que a Auto qualificação como pessoa colectiva transparente ou não transparente é feita, uma vez que essa Auto qualificação é efetuada na declaração periódica de rendimentos modelo 22 de IRC e pode ser corrigida, *a posteriori*, por acção inspectiva da administração fiscal, dentro do prazo de caducidade.

¹⁰³ A profissão de advogado tem o Código “6010”, na Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, anexa ao artigo 151.º do CIRS.

¹⁰⁴ O exercício da profissão de advogado sob forma societária é regulado pelos artigos 213.º a 222.º da Lei n.º 145/2015, de 09 de Setembro (Estatuto da Ordem dos Advogados), que exige que os associados possuam habilitação académica e licença para exercer a profissão de advogado. Anteriormente existia o Estatuto da Ordem dos Advogados (inicialmente aprovado pelo Decreto-lei n.º 84/84, de 16 de março, que teve 8 versões e 8 alterações) e o Regime Jurídico das Sociedades de Advogados que era regido pelo Decreto-Lei 229/2004, de 10 de dezembro (diploma que tinha revogado o Decreto-Lei n.º 513-Q/79, de 26 de Dezembro, que fora alterado pelo Decreto-Lei n.º 237/2001, de 30 de Agosto). De acordo com o do nº 15 do artigo 213.º da Lei 145/2015, às

Significa isto que se permite aos advogados exercer, de forma cumulativa ou alternativa, isoladamente ou em sociedade (como sócios ou associados), como trabalhadores dependentes ou independentes, a sua profissão.

Arrumada esta questão prévia, centremo-nos no exercício da profissão no âmbito das sociedades de advogados a qual permite a concentração de rendimentos e a repartição de gastos¹⁰⁵.

As sociedades de advogados têm distintas opções de exercício da atividade. Podem constituir-se como mera sociedade comercial ou agrupar-se, caso em que podem optar por uma de três formas: consórcio (quando visam o exercício em conjunto e por período limitado da actividade de advogado); agrupamento complementar de empresas (ACE); ou agrupamento europeu de interesse económico (AEIE)¹⁰⁶. Qualquer que seja a opção, a consequência será a sua tributação em sede de IRC, no regime de transparência fiscal.

A inclusão no regime de transparência fiscal do artigo 6.º do código do IRC, das sociedades de advogados, funda na natureza e funcionamento destas sociedades nas quais o interesse da sociedade, que é juridicamente autónoma, não se sobrepõe à vontade dos sócios¹⁰⁷, tendo o legislador fiscal entendido que deveria reflectir essa

sociedades de advogados é aplicável o regime fiscal previsto para as sociedades constituídas sob a forma comercial, ou seja: são sociedades civis sob forma comercial.

¹⁰⁵As receitas da sociedade serão formadas pelos honorários, cobrados em resultado do exercício da atividade pelos sócios e pelos associados. Não é possível formar reservas legais nas sociedades de advogados. Assim, os lucros resultantes da atividade serão depois distribuídos pelos sócios, de acordo com o que for decidido em assembleia geral de sócios, a qual deve respeitar o que estiver estabelecido no contrato da sociedade ou em acordo escrito de todos os sócios, podendo não ser proporcional ao valor das participações de cada sócio. (cf. artigo 32.º da Lei 145/2015). Esta decisão, com base no contrato de sociedade, não pode ser questionada pela administração tributária. Porém, caso nada seja previsto nesse instrumento, presume-se que os lucros são distribuídos em partes iguais (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC). Em alternativa à distribuição de lucros, poderão os sócios receber uma importância fixa mensal, por conta desses lucros a distribuir.

¹⁰⁶O Código Deontológico dos Advogados Europeus (CDAE) - publicado no DR, 2ª série, de 27 de Dezembro de 2007 «Deliberação n.º 2511/2007 OA (2.ª série), de 7 de Dezembro de 2007, que revoga o Regulamento n.º 25/2001, de 22 de Novembro, acessível em <http://www.dre.pt/pdf2sdip/2007/12/249000000/3770837725.pdf> -, os advogados, sócios de sociedades de advogados de Estados Membros da União Europeia, podem exercer a sua actividade em Portugal, respeitados os requisitos constantes do CDAE. Releva esta nota para dar conta de que as sociedades de advogados podem ter sócios não residentes, funcionando, nesse caso, como estabelecimento estável desses advogados (cf. artigo 5.º, n.º 9 do CIRC).

¹⁰⁷O que se traduz em factos como sejam: as partes sociais não poderem, em regra, ser transmitidas, sem consentimento de todos os sócios; a responsabilidade pelas dívidas da sociedade

realidade tributando os sócios como se exercessem individual e independentemente a atividade, por serem eles os efetivos geradores do rendimento.

2.3.2. SOCIEDADES DE REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (ROC)

A profissão de revisor oficial de contas consta da tabela da Portaria 1011/2001, a que se refere o artigo 151.º do CIRS e é regulamentada pela Lei 140/2015, de 07 de setembro (Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas), podendo ser exercida a título individual ou sob a forma societária¹⁰⁸, sendo estas sociedades de revisores oficiais de contas (SROC)¹⁰⁹, sociedades civis sob forma civil ou de sociedades comerciais, por quotas ou sociedades anónimas (Cf. Artigo 116.º da Lei 140/2015, de 07 de Setembro).

Em sede de direito fiscal, estas sociedades podem ser uni ou pluriprofissionais (Cf. artigo 6.º, nº 4, a), 1) ou 2) do CIRC), podendo associar-se entre si, como sucede com as sociedades de advogados, formando consórcios, ACE, AEIE ou assumindo outras formas de associação (cf. artigo 118.º, nº 7 da Lei 140/2015, de 07 de setembro).

Significa isto que, existem sociedades de ROC que podem não ser tributadas em sede de regime de transparência fiscal serem sociedades de profissionais, ACE ou AEIE, sendo por exemplo consórcios.

ser pessoal, solidária e ilimitada; e, cada sócio poder ser equiparado a um profissional independente ou a um empresário em nome individual.

¹⁰⁸O regime jurídico destas sociedades não permite que os revisores oficiais de contas sejam sócios de mais de uma sociedade (cf. art.º 119.º, nº 1 da lei 140/2015, de 07 de Setembro), mas o artigo 414º, nº 1 CSC permite-lhes auferir remunerações na qualidade de órgãos estatutários de outras pessoas colectivas, caso em que essas remunerações são tratadas, em sede de IRS, como rendimentos da Categoria B.

¹⁰⁹Estas sociedades estão previstas no Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela lei 140/2015, de 07 de Setembro, em especial nos artigos 116.º a 146.º.

2.4. SOCIEDADES DE SIMPLES ADMINISTRAÇÃO DE BENS

Os co-proprietários, pessoas singulares¹¹⁰ ou coletivas, de um dado património podem constituir uma sociedade¹¹¹ cujo objeto social seja a gestão, em compropriedade¹¹², desse património, não tendo esta gestão carácter comercial, nem configurando uma atividade comercial, industrial ou agrícola, antes revestindo a natureza de mera fruição/administração de bens detidos, de forma duradoura, pelos co-proprietários¹¹³.

Estas sociedades, atento o seu objeto social, assumem a natureza jurídica de sociedades civis sob forma civil (sociedades civis puras), tendo um substrato associativo por serem administradas diretamente por todos os sócios¹¹⁴.

Nos impostos parcelares que tributavam o rendimento, vigentes antes da entrada em vigor do CIRC e do CIRS, estas sociedades não eram tributadas no imposto que incidia sobre o rendimento das sociedades, a contribuição industrial¹¹⁵, o que indicia uma natureza distinta das sociedades comerciais, industriais ou agrícolas e o seu carácter não comercial. Quanto aos seus sócios estes também não eram diretamente tributados pelos lucros que lhes eram distribuídos, não estando sujeitos

¹¹⁰Se o património autónomo pertencer a uma pessoa singular que tenha optado pela forma de Estabelecimento Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL), regulado pelo Decreto-Lei n.º 284/86, de 25 de agosto, conforme consta desde logo da “Proposta de Lei n.º 3/V de Bases da Reforma Fiscal”, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987, a págs. 33, apesar de ser um património autónomo, é tributado em sede de IRS, na Categoria B e não em IRC.

¹¹¹Esta opção não colide com o estipulado no artigo 980.º do código Civil, devendo ter-se presente que o património em compropriedade, não goza de personalidade jurídica, pelo que a personalidade da pessoa coletiva criada para o administrar continua a ser distinta do património administrado.

¹¹²Os artigos 1403.º e 1404.º do Código Civil ensinam que existe propriedade em comum, ou compropriedade, quando duas ou mais pessoas são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre a mesma coisa, podendo aplicar-se à administração da compropriedade as regras do artigo 985.º CC, *ex vi* artigo 1407.º CC, que atribui a todos os comproprietários igual poder para administrar, a menos que exista convenção que estabeleça outra regra. Esta administração pode ser uma administração do património dos sócios ou dos frutos desse património e pode incluir a prestação de serviços conexos com a administração do património.

¹¹³Será, por exemplo, o caso das sociedades constituídas com o único propósito de administrar prédios que são propriedade dos seus sócios, os quais poderão, no limite, estar arrendados ou ser cedidos para exploração (caso sejam estabelecimentos comerciais).

¹¹⁴Existe uma relação de proximidade entre os sócios, quer por serem um grupo restrito, quer por serem um grupo familiar, o que propicia relações pessoais estreitas e de confiança.

¹¹⁵Este imposto foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 45 103 de 01-07-1963.

a tributação em sede de imposto de capitais (secção B)¹¹⁶, e sim em imposto complementar, secção B ¹¹⁷, imposto incidia sobre os rendimentos globais das sociedades (cf. artigo 94.º do Imposto complementar- secção B).

Sendo a tributação em sede de um imposto sobre o rendimento inovadora face aos anteriores impostos cedulares, foi necessário delinear um regime transitório, aplicável aos lucros gerados por estas sociedades em exercícios anteriores a 1989 e distribuídos já na vigência do CIRC. Neste regime transitório dispunha-se que estes lucros não perderiam a qualificação anteriormente dada pelo Código do Imposto de Capitais, o que significava que não seriam tributados em sede de IRC ou IRS¹¹⁸.

Já no articulado do próprio CIRC, as sociedades de simples administração de bens estão afastadas da aplicação do regime regra, aplicável a pessoas colectivas que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, sendo incluídas no regime de transparência fiscal (cf. art.º 6.º, nº 1, b); nº 2, b) e c) e n.º 5 do

¹¹⁶ O artigo 6.º, nº 1 do código do imposto de capitais estatuiu que “São compreendidos na secção B: 1.º Os lucros, seja qual for a sua natureza, espécie ou designação, atribuídos aos sócios das sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, bem como os juros concedidos nos termos do § 2.º do artigo 192.º do Código Comercial.”

¹¹⁷ O Imposto Complementar – Secção B, visava colmatar a lacuna existente num sistema de tributação de base cedular real. Nos §§ 2.º e 3.º do seu artigo 94.º avançava um conceito de sociedade de simples administração de bens, que estatuiu que eram de simples administração de bens as sociedades cujos rendimentos provenientes de bens ou valores por elas mantidos como reserva ou para fruição atingissem, na média dos últimos três anos, mais de 80 por cento da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos ou ganhos, deixando de ser consideradas de simples administração de bens logo que a média dos rendimentos relativos a três anos seguidos se torne inferior a 60 por cento da dos proveitos ou ganhos. Daqui se retira que se permitia que estas sociedades tivessem outra(s) actividade(s) caso cumprissem requisitos, cumulativos, temporais e quanto à percentagem da proveniência dos rendimentos, que era, inicialmente, de 80%, e passou depois para 50%. Esta solução de determinar a percentagem da atividade de administração de bens que a sociedade deveria atingir, se a atividade fosse exercida em conjunto com outras atividades, veio a ser um requisito mantido pelo legislador do IRC em sede de transparência fiscal e coloca-nos a seguinte interrogação: terá o legislador tentado por esta via contornar a rigidez da tipicidade fechada do regime de transparência fiscal, aproximando-o de soluções vigentes em outros ordenamentos jurídico-tributários onde a tipicidade é aberta e inclusivamente se permite a inclusão de entidades translúcidas, como sucede em França?

Quanto ao requisito temporal, teria que ser verificado em dois momentos: para entrada neste regime e durante a permanência, pois que, se viessem a não atingir aquela percentagem num período de três anos seguidos saíam do regime. Ou seja: estas sociedades só poderiam ser consideradas de simples administração de bens, na melhor das hipóteses, no quarto ano após a constituição, pois seria nesse momento que se poderia, pela primeira vez, verificar se da média dos últimos três anos, resultou da administração de bens mantidos para reserva ou fruição da sociedade, em pelo menos 50%.

¹¹⁸ Atente-se na semelhança da redacção das normas em sede dos diplomas que aprovarem o IRC e o IRS, designadamente o artigo 6.º do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de Novembro e o artigo 11.º do DL 442-B/88, de 30 de novembro, que constam do Anexo I a esta dissertação.

CIRC), por se reconhecer que têm em comum com as demais entidades tributadas em sede deste regime, serem pessoas coletivas nas quais não releva a personalidade jurídica autónoma da pessoa coletiva e sim cada um dos seus sócios ¹¹⁹.

Vejamos agora, mais detalhadamente, como desenhou o legislador o regime fiscal aplicável a estas sociedades ¹²⁰.

Quanto ao requisito orgânico, relativo ao governo societário foi adotado o critério da percentagem de participação, excluindo-se o critério da percentagem de controlo, o que é coerente com o facto de estarmos perante uma sociedade civil pura, tipicamente administrada pelos seus sócios com base na participação de cada um no capital social.

No que respeita ao requisito orgânico da titularidade do capital social (cf. art.º 6.º n.º 1, c) e n.º 2, c), impõe o CIRC que este seja detido:

- integralmente, em qualquer dia do exercício social ¹²¹, por não mais de cinco sócios, não podendo nenhum dos cinco ser uma pessoa coletiva de direito público ¹²²; ou
- maioritariamente, de forma direta ou indireta e durante mais de 183 dias ¹²³ do exercício social, por um grupo familiar.

Neste ponto surge a questão de saber quem pode deter a parte não maioritária do capital social. A resposta que foi dada ¹²⁴ apontou no sentido de ser possível

¹¹⁹Veja-se a anotação ao número 1, alínea b) e número 4, alínea a) do artº 5º do CIRC, a págs. 98 do CIRC comentado e anotado, edição da DGCI em 1990.

¹²⁰Veja-se a evolução da norma fiscal, que regula a sujeição subjectiva a IRC destas sociedades de simples administração de bens, no Anexo I a esta dissertação.

¹²¹Devendo entender-se “qualquer dia” da mesma forma que se entende para as sociedades de profissionais pluridisciplinares, conforme consta do esclarecimento firmado pela Lei nº 82-C/2014, de 31 de Dezembro: todos os dias do ano civil.

¹²²Não poderá o sócio ser uma pessoa coletiva de direito público, por razões que se connexionam com a natureza e funcionamento do próprio regime de transparência fiscal, que exige ser possível individualizar as pessoas a que é imputada a matéria coletável da sociedade transparente, o que não é possível no caso das pessoas coletivas de direito público, nas quais os titulares do capital não são identificáveis.

¹²³Podendo esses 183 dias ser seguidos ou interpolados.

¹²⁴Esta questão foi analisada, entre outros, por Maria Celeste Cardona, no artigo “Regime de Transparência Fiscal: Viacentro – Administração de Centros Comerciais, SA”, publicado na Revista Fisco nº 17, Fevereiro de 1990, pág. 44-49, o qual tem por base um Parecer emitido no Centro de Estudos Fiscais da então DGCI, sancionado pelo Diretor Geral dos Impostos, explicitando que as

admitir quase todas as formas de pessoas singulares ou coletivas privadas, residentes ou não residentes, como detentoras de parte não maioritária do capital destas sociedades, excluindo apenas as sociedades anónimas sem títulos ao portador registados, por nestas os detentores do capital não serem identificáveis, o que não é viável acontecer em transparência fiscal atento o mecanismo de imputação de matéria coletável que caracteriza este regime fiscal.

O requisito orgânico que impõe a administração do património pelos seus proprietários, vai afastar do regime de transparência fiscal as sociedades cujo objeto social consiste na administração de bens de terceiros ¹²⁵ (cf. art.º 6.º, n.º 5 do CIRC).

Quanto aos requisitos de natureza substantiva, relativos à atividade desenvolvida pela sociedade, estabelece o CIRC (cf. art.º 6.º, n.º 1, c), n.º 2, b) e n.º 5) que a atividade deve ser exclusiva ou predominantemente ¹²⁶ a administração de bens próprios ¹²⁷, o que afasta da classificação de sociedades de simples administração de bens as sociedades que têm como objeto a administração de bens alheios e ainda as que administram bens próprios de uma forma residual ou não prolongada.

Tudo o que conduz à conclusão de que nem todas as sociedades que se dedicam à administração de bens estão incluídas no regime de transparência fiscal do atual artigo 6.º do CIRC, pois que não é a designação “sociedade de administração de bens” ¹²⁸, ou o objeto social “administração de bens próprios”, que determinam a

sociedades cujo objecto social seja a exploração, administração e gestão de centros comerciais, propriedade de terceiros, não cabem no âmbito da transparência fiscal.

¹²⁵É importante saber se a administração do património é feita pelos proprietários ou por terceiros, porque esta está fora do âmbito da sujeição do regime de transparência fiscal.

¹²⁶Para aferir a predominância da atividade de administração de bens próprios relativamente à atividade comercial, o legislador do CIRC, continuando o que o Código do Imposto Complementar- Secção B determinava, impõe, no artigo 6.º, n.º 2, b) do CIRC, requisitos quanto à percentagem dessa atividade de administração de bens próprios e ao período em que a mesma deve manter-se, a saber: pelo menos de 50% da totalidade dos proveitos da sociedade na média dos últimos três anos.

¹²⁷Bens próprios referem-se a bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição da sociedade, ou a prédios para a habitação dos seus sócios.

¹²⁸Caso emblemático é o caso das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS) – que na vigência do Decreto-Lei n.º 229-E/88, de 04 de julho se designavam Sociedades de Patrimónios (S.G.P.) - estudado no Parecer n.º 18/89 (Proc.º n.º 41, E.G. 10/89) da DGCI, o qual foi divulgado pelo artigo de Maria de Lourdes Correia e Vale e Manuel Henrique Freitas Pereira “Não aplicação do Regime de Transparência Fiscal às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)”, Revista Ciência e Técnica Fiscal, n.º 354, Abril-Junho de 1989, pp 275 a 286. Neste artigo afirma-se que se excluem do regime de transparência fiscal as SGPS uma vez que, não obstante a sua designação,

inclusão neste regime fiscal ¹²⁹ e sim o cumprimento cumulativo dos requisitos de natureza orgânica ¹³⁰ (serem total ou majoritariamente os titulares do capital social que administram os seus próprios bens ou valores), e substantiva (a atividade efetivamente exercida ser única ou predominantemente uma atividade de administração/fruição de bens e não de comércio), inscritos no artigo 6.º do CIRC que relevam para a qualificação destas sociedades como transparentes.

Em jeito de sumarização, parece correto afirmar que, a tributação das sociedades de simples administração de bens de forma específica face a outras sociedades não é uma temática nova no sistema fiscal português, fazendo sentido a sua inclusão no regime de transparência fiscal, atenta a sua dinâmica organizacional.

2.5. AGRUPAMENTOS DE EMPRESAS

As empresas podem agrupar-se adotando uma forma juridicamente personalizada ou não ¹³¹.

não são sociedades civis puras e sim sociedades comerciais, cuja atividade não é a gestão de bens para fruição ou reserva de um grupo restrito de pessoas e sim a gestão de bens com o objetivo de gerar lucro. Concluem os autores que as SGPS não adquirem participações sociais de outras sociedades com os objetivos de mera reserva ou fruição, intervindo, ao invés, ativamente na vida económica das sociedades participadas.

¹²⁹Note-se que se a atividade efetivamente exercida diverge da atividade prevista no objeto social, prevalece a que é exercida, em obediência ao princípio da prevalência da substância sobre a forma – previsto no artigo 11.º, n.º 2 da LGT.

¹³⁰São requisitos de natureza orgânica os relativos à composição e detenção do capital social.

¹³¹O primeiro diploma que, em Portugal, regulou estas pessoas coletivas, não lhes atribuindo personalidade jurídica, foi o Decreto-Lei 231/81, de 28 de junho, que se refere aos consórcios.

É importante distinguir os agrupamentos económicos dos consórcios, regulados pelo Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de julho, uma vez que os agrupamentos têm personalidade jurídica, personalidade e capacidade judiciárias e tributárias, enquanto os consórcios são contratos escritos em que as Partes exercem individualmente a sua atividade, ainda que concertadamente com os demais consorciados, com o objetivo de conseguirem concluir um projeto ou atividade, nos termos acordados no contrato de consórcio, não tendo o consórcio personalidade jurídica ou capacidade jurídica, uma vez que as pessoas coletivas que acordaram consorciar-se mantêm a sua autonomia.

Os agrupamentos de empresas também se distinguem das parcerias (*joint ventures*) que são um acordo entre dois ou mais agentes económicos que desenvolvem atividades de natureza

Os agrupamentos de empresas¹³², que organicamente têm um substrato misto entre o societário e o associativo¹³³, têm personalidade jurídica própria.

Apesar de serem juridicamente autónomos dos seus membros, está-lhes juridicamente vedado, realizar lucros para si mesmos¹³⁴, porque o seu objetivo não é esse mas antes o de adquirir uma capacidade jurídica própria que lhe permita representar os seus membros perante terceiros.

Terão sido estas razões funcionais que conduziram à sua inclusão no perímetro das pessoas colectivas tributadas de acordo com as regras do regime de transparência fiscal¹³⁵, com previsão legal no artigo 6.º, n.º 2 do CIRC, tendo os ACE e AEIE uma expressão residual no universo das pessoas coletivas transparentes.

Note-se todavia que só serão tributados no âmbito do regime de transparência fiscal os ACE que tenham sede ou direção efetiva em território português, e os AEIE que se constituam e funcionem nos termos determinados pela legislação portuguesa

diferente, mas que visam alcançar um objetivo comum. Este acordo pode ser celebrado antes ou durante a atividade comum que as partes pretendem concretizar. O que releva nas parcerias é o facto de cada um dos parceiros manter a sua individualidade no empreendimento, partilhando proporcionalmente os riscos e benefícios associados à parceria.

¹³²Os agrupamentos de empresas adquirem personalidade jurídica após a inscrição do seu ato constitutivo na conservatória do registo comercial, podendo ter capital social próprio ou não. Podem ser agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) ou agrupamentos complementares de empresas (ACE), distinguindo-se, entre outros aspetos, por ser o ACE de âmbito nacional e o AEIE europeu. Sendo uma entidade juridicamente autónoma que funciona como centro autonomizado de imputação de direitos e obrigações, constitui uma forma vantajosa de cooperação económica entre empresas (em especial para pequenas e médias empresas) que assim ganham uma escala e dimensão económica que lhes permite participar em concursos públicos e obras de grandes dimensões a que não teriam acesso, individualmente, sem com isso perderem a sua identidade e autonomia jurídicas, sendo por isso compostos membros e não por sócios, para sublinhar que cada um mantém a sua individualidade no empreendimento, partilhando os riscos e benefícios, associados ao exercício em conjunto da atividade, sem que isso signifique que a vontade do agrupamento se sobreponha à dos seus membros.

¹³³Não são regulados pelo Código das Sociedades Comerciais e sim por legislação própria.

¹³⁴Era esta a razão pela qual no anterior sistema fiscal, vigente antes de 1989, não estavam sujeitas a Contribuição Industrial, imposto parcelar de base real que tributava o rendimento das sociedades.

¹³⁵Esta opção legislativa não esteve isenta de críticas. Veja Manuel António Pita, in “O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (um meio de integração das empresas portuguesas na CEE)”, Revista Fisco n.º 15, dezembro (1989), escreve que quando o método de contribuição para as despesas permita um excedente de exploração, a devolução desse excedente aos associados não é mais de que um retorno, pelo que os ACE e os AEIE não deveriam estar sujeitos a transparência fiscal, por tal ser equivalente a retirar-lhes a personalidade jurídica para efeitos de IRC.

¹³⁶. Caso não cumpram este requisito territorial serão fiscalmente tratados como sociedades em nome coletivo em sede de regime geral de IRC ¹³⁷ (cf. art.º 7.º, nº 2 do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro).

Têm em comum com as sociedades transparentes o facto de, apesar de terem personalidade jurídica autónoma dos seus membros, agirem no interesse dos seus membros e serem geridos por eles, o que torna coerente a decisão do legislador fiscal de os fazer partilhar a qualificação de sujeitos passivos com os seus membros: o agrupamento, enquanto sujeito passivo instrumental, apura o lucro ou prejuízo fiscal ¹³⁸ e garante o cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas que a lei fiscal impõe, e os membros, sujeitos passivos efetivos, assumem o lucro/prejuízo que lhes é imputado pelo agrupamento, calculando e pagando o imposto devido (cf. artigo 6º, nº 2 e 3 e 12.º do CIRC).

2.5.1. AGRUPAMENTOS COMPLEMENTARES DE EMPRESAS (ACE)

Os agrupamentos complementares de empresas (ACE) terão tido origem em França, nos *Groupement d'Intérêt Économique* (GIE) ¹³⁹ e foram introduzidos em

¹³⁶Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25-07-1985, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L199/1, de 31 de julho de 1985.

¹³⁷Os agrupamentos de empresas têm um substrato societário que legitima a aplicação subsidiária das normas que, no CSC, regulam as sociedades em nome coletivo (artigos 175º a 196º do CSC).

¹³⁸A imputação de lucros e prejuízos a que o regime de transparência fiscal os obriga, não origina qualquer movimento em sede da contabilidade do agrupamento, relevando apenas fiscalmente e sendo inscrita na declaração periódica de rendimentos, Modelo 22, do agrupamento.

¹³⁹Estes foram criados por uma lei do governo francês – a *Ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 sur les groupements d'intérêt économique (GIE)* - e posteriormente passaram a estar integrados no código comercial francês. Eram uma estrutura jurídica entre a associação e a sociedade, cujos membros eram empresas e cujo objeto era o desenvolvimento duradouro e eficaz de atividades dos seus membros, frequentemente prestação de serviços bancários, gestão de centros comerciais ou serviços comuns em áreas como a contabilidade. Os requisitos legais relativos ao capital social (que pode não existir, uma vez que não é obrigatório como nas sociedades comerciais), objecto (que pode ser comercial ou não, desde que seja coincidente com o objecto da actividade dos seus membros), e modo de funcionamento são muito flexíveis. Os lucros ou perdas não são do agrupamento e sim dos membros, aspeto em que o agrupamento se assemelha a uma associação, sendo por isso obrigatória a sua distribuição pelos seus membros, de

Portugal ¹⁴⁰ pela Lei 4/73, de 04 de junho¹⁴¹, a que o sistema fiscal então vigente atribuía isenção quanto ao rendimento apurado, num reconhecimento da sua relevância no desenvolvimento do tecido empresarial, impondo a própria lei 4/73 a condição de não existir partilha de lucros.

Atualmente, em sede de CIRC, verificados os requisitos exigidos pelo artigo 6.º, n.º 2 do CIRC, são tributados no regime de transparência fiscal.

Sem prejuízo da remissão para o que se escreveu relativamente aos agrupamentos de empresas, acrescentam-se algumas particularidades referentes ao apuramento do lucro/prejuízo do ACE:

- não pode, em regra, ter por fim principal a realização e partilha de lucros para si próprio. Todavia, quando tal está expressamente autorizado no contrato constitutivo, já o pode fazer ¹⁴²;
- as despesas de funcionamento do ACE são debitadas aos seus membros (de acordo com o valor com que cada membro tenha contribuído para fazer face às mesmas) ¹⁴³; e,
- os prejuízos do ACE são deduzidos a 100% pelos seus membros, não estando sujeitos aos limites que o IRC impõe às sociedades do regime geral ¹⁴⁴.

acordo com o que ficar estipulado no contrato de constituição. A responsabilidade dos seus membros por dívidas é solidária e ilimitada.

¹⁴⁰Em Portugal, os ACE têm sido constituídos com o objetivo de possibilitar aos seus membros aceder a actividades ou obras, de difícil ou impossível concretização individual, por carência de meios financeiros, humanos, técnicos e materiais próprios exigidos para a sua execução. É o que acontece nas grandes obras públicas, em que as condições do concurso público são extremamente exigentes.

Nestas atividades incluem-se serviços que, se exercidos por pessoas singulares, seriam tributados em sede da Categoria B de IRS, por se referirem a actividades especificamente elencadas na Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, como por exemplo a prestação de serviços de contabilidade ou consultoria.

¹⁴¹Esta lei foi regulamentada pelo Decreto-Lei n.º 430/73, de 25 de Agosto e alterada por vários diplomas: DL 157/81, de 11 de Junho (que altera a base VI); DL 442-B/88, de 30 de Novembro (que altera a base VI); DL 36/2000, de 14 de Março (que altera a base III); Lei 60-A/2005, de 30 de Dezembro, lei do Orçamento do Estado para 2006 (que contém uma autorização legislativa no artigo 95.º); DL 76-A/2006, de 29 de Março, rectificado pela Declaração de Rectificação 28-A/2006, de 26 de Maio (altera a base III).

¹⁴²Esta mesma possibilidade ocorria já antes da entrada em vigor do CIRC, sendo o saldo de liquidação atribuído a cada membro do ACE, que excedesse as contribuições para o agrupamento, tributada na anterior reforma fiscal dos anos 60, do século XX, como lucro a que se aplicava o triplo da taxa normal, aplicada às demais situações.

¹⁴³Cf. o artigo 2.º da Base VI da Lei 4/73, de 03 de junho.

2.5.2. AGRUPAMENTOS EUROPEUS DE INTERESSE ECONÓMICO (AEIE)

Os AEIE têm origem na *ordonnance* (lei francesa) n.º 67821 de 23-09-1967.

A União Europeia, à altura CEE ¹⁴⁵, alargou-os a todos os Estados Membros com o Regulamento (CEE) 2137/85 ¹⁴⁶, do Conselho, de 25-07-1985, de aplicação obrigatória ¹⁴⁷ em todo o espaço económico da CEE desde 01-07-1989 ¹⁴⁸, pelo que a adoção do regime jurídico dos AEIE foi uma imposição decorrente da integração de Portugal na então CEE, não correspondendo a esta imposição a adoção de uma designação uniforme em todos os Estados ¹⁴⁹.

¹⁴⁴Efetivamente, as contribuições dos membros para os encargos correntes do ACE são tratados como proveitos do ACE e gastos desses membros, na sua esfera individual de empresa, o que está correto, uma vez que se tal não acontecesse, as contribuições oneravam os membros mas essa oneração não tinha qualquer consequência fiscal.

Veja-se o caso de um hipotético ACE XXSS que tem 4 membros que contribuem com 4.000.000 € cada um para a atividade. Estes 16.000.000 € são proveitos do ACE e influenciam o resultado do exercício dos membros, pela via da imputação de lucros que o ACE lhes faz. Se os 4.000.000 € não fossem custo dos membros, estes eram tributados por esses 4.000.000 € acrescidos do lucro que os 4.000.000 € geraram no ACE, e que este lhes imputa, originando uma dupla tributação (em sentido impróprio).

¹⁴⁵Portugal é um Estado Membro da CEE (atual União Europeia) desde 1986.

¹⁴⁶O Decreto-Lei n.º 148/90, de 9 de Maio, em vigor desde 8 de Junho de 1990, colocou em execução o Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25-07-1985. O regime supletivo deste Regulamento é o regime jurídico dos ACE (Lei 4/73, de 4 de Junho). Complementarmente, existe ainda a Lei 45/90, de 11 de Agosto, relativa a matéria de ilícitos criminais e de mera ordenação social no âmbito dos AEIE e o Decreto-Lei n.º 1/91, de 5 de Janeiro, que rege as sanções aplicáveis a AEIE.

¹⁴⁷Das leituras efetuadas retirámos a informação de que desde a entrada em vigor do Regulamento formaram-se mais de 800 AEIE, envolvendo mais de 3000 parceiros de países do Espaço Europeu. A *Arte*, cadeia de televisão franco-alemã e a *Airbus* (de 1960 a 2001) são exemplos de AEIE.

¹⁴⁸O CIRC entrou em vigor no dia 01 de janeiro desse ano de 1989.

¹⁴⁹Note-se que existe uma designação única para a Sociedade Europeia, estrutura jurídica (disciplinada pelo REGULAMENTO (CE) N.º 2157/2001 DO CONSELHO, de 08 de outubro de 2001), que permite que uma empresa opere em diferentes países da União Europeia (UE) sob um único estatuto, definido no direito da UE e comum a todos os Estados europeus, Também existe uma designação única para a Sociedade Cooperativa Europeia (Regulamento (CE) n.º 1435/2003 do Conselho, de 22 de Julho de 2003). Porém não existe designação uniforme para os Agrupamentos Europeu de Interesse Económico, tendo cada Estado Membro tem uma designação própria que pode ser consultada no Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25-07-1985.

Os AEIE não visam a obtenção de lucro e sim a rentabilização económica das atividades dos seus membros (pessoas coletivas -cf. artigo 58.º do Regulamento- que operam nas áreas de recursos humanos, transportes, comunicações, equipamentos, e outras), sendo o lucro/prejuízo gerado no AEIE obrigatoriamente imputado a estes membros (cf. artigo 40.º do Regulamento 2137/85), os quais são tributados de acordo com o regime fiscal do Estado da sua sede ou direção efetiva.

No caso português são tributados em sede de IRC, sendo o AEIE sujeito passivo instrumental e os seus membros, com sede ou direção efetiva em Portugal, sujeitos passivos da obrigação de pagamento do imposto (cf., o estatuído nos artigos 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC).

Foram as suas especificidades orgânicas, conjugadas com a configuração do sistema fiscal português, vigente à data da transposição do Regulamento, que determinaram a inclusão dos AEIE no regime de transparência fiscal previsto nos artigos 6º e 12.º do CIRC.

II – POLITICA DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Nos ordenamentos jurídico-tributários, a tributação direta tem, usualmente, como ponto de partida o conceito jurídico-económico de rendimento, conceito fulcral para delinear a incidência do imposto.

Nestas circunstâncias importa compreender o que é e qual o objetivo do rendimento.

Uma definição possível de rendimento é afirmar que este é sinónimo do valor de riqueza de que uma pessoa, singular ou colectiva, pode dispor, sendo fiscalmente, usado para medir a capacidade contributiva, isto é: a capacidade que cada pessoa tem de pagar impostos.

Porém, sob a perspectiva do momento da sua percepção, existem duas ópticas usadas para estimar o rendimento: rendimento fonte e o rendimento acréscimo.

A teoria do rendimento fonte toma em consideração todos os valores que uma pessoa recebe de fontes regulares e periódicas (permanentes), desconsiderando a regularidade dos fluxos produtivos e não considerando rendimentos os acréscimos patrimoniais.

O rendimento acréscimo, enquanto teoria, refere-se a um conceito amplo de rendimento que tem em conta todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, quer se trate do produto da actividade habitual do contribuinte, quer se trate de fontes não permanentes, como sejam acréscimos patrimoniais oriundos de receitas não regulares e ganhos fortuitos ¹⁵⁰.

É esta a teoria sob a qual foram delineadas as soluções em sede de IRC ¹⁵¹, como desde logo se afirma nos pontos 4 a 6 do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88,

¹⁵⁰Cf. o Acórdão do TCA (Sul) de 2013-01-22, Processo 04771/11, acessível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/78968778136b65cf80257afe005d015a?OpenDocument>.

¹⁵¹O conceito de rendimento-acréscimo, de acordo com a Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80 do século XX, responsável pela elaboração do CIRC, é o conceito que melhor permite medir a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, o que é fundamental num imposto único e pessoal como é o caso do IRC.

de 30 de novembro, destacando-se o trecho do ponto 5 que diz que se adotou “ (...) uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial. (...) ao reportar-se o lucro à diferença entre o património líquido ¹⁵² no fim e no início do período de tributação. (...) ”, ao qual efetua as correções fiscais/extracontabilísticas ¹⁵³ impostas pelo CIRC ¹⁵⁴.

Centrando-nos agora no CIRC, constatamos que o legislador do CIRC teve que respeitar o artigo 104.º da CRP, que impõe que se tribute o rendimento real ¹⁵⁵ das empresas, respeitando o princípio da capacidade contributiva ¹⁵⁶ (Cf. artigos 3.º, 15.º e 17.º a 52.º do CIRC) ¹⁵⁷.

¹⁵² O património líquido é formado por todos os rendimentos auferidos num dado exercício, compreendendo os enriquecimentos derivados de transmissões gratuitas, os rendimentos imputados à utilização de bens duradouros e o autoconsumo.

¹⁵³ Este conceito de lucro tributável aparece desenvolvido no ponto 5 do Preâmbulo do código do IRC e nos artigos 3.º, n.º 2 e 17.º do CIRC, sendo as correções extracontabilísticas evidenciadas no Quadro 7 da declaração periódica de rendimentos modelo 22.

¹⁵⁴ Fica a nota de que o CIRC continua o que a Contribuição Industrial – Grupo A determinava quanto ao apuramento do rendimento das sociedades residentes. Para estas pessoas coletivas, o CIRC foi inspirar-se no que o Imposto Complementar – Secção B previa.

¹⁵⁵ O respeito pelo rendimento real implica, tal como se lê no preâmbulo do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro, que se tenha em conta a contabilidade e as declarações fiscais, enquanto instrumentos de apoio ao apuramento da matéria coletável e do lucro/prejuízo, e da sua posterior comunicação à administração fiscal., sem esquecer que o lucro contabilístico é corrigido fiscalmente para assim se obter o lucro tributável.

Diga-se aqui que a contabilidade possibilita a correta representação do património de uma pessoa ou entidade e a apreensão e análise das causas das suas alterações, fornecendo informações sobre a natureza económica, financeira e física desse património e das alterações. Para isso utiliza registos, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatórios, pareceres, tabelas, planos e outros meios regulados por legislação própria.

¹⁵⁶ O artigo 103.º da CRP, que o artigo 4.º da Lei Geral Tributária (LGT) reflete, estabelece que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada através do rendimento, sendo tarefa do Estado desenvolver mecanismos legais eficazes para a tributação das pessoas singulares e coletivas.

¹⁵⁷ Este regime regra obrigatório, cede porém, em alguns casos, aos quais aplica regras especiais (face àquelas regras gerais).

É o caso do regime de determinação do lucro tributável das sucursais estrangeiras de pessoas coletivas residentes (cf. artigo 54.º-A do CIRC); do regime forfetário de determinação de gastos e perdas (cf. artigo 87.º A e 87.º-B do CIRC); dos designados preços de transferência entre sociedades de um mesmo grupo (cf. artigo 15.º, n.º 3 e 63.º e ss do CIRC ¹⁵⁷); da transformação de sociedades (cf. artigos 72.º e ss do CIRC).

O regime geral de apuramento da matéria colectável, com base na contabilidade fiscalmente corrigida, é igualmente derogado no que tange ao apuramento do rendimento coletável de pessoas coletivas que não exercem a título principal actividades lucrativas (como é o caso de associações, fundações e outras entidades residentes), como permitem os artigos 53.º e

E assim, o artigo 3.º do CIRC vai constituir a matriz da tributação do rendimento das pessoas colectivas, classificando-as em quatro grandes grupos ¹⁵⁸, de acordo com a forma de apurar o seu rendimento, ou, dito de uma forma mais tecnicamente exata: a sua matéria colectável ¹⁵⁹.

Antes de fecharmos este ponto dedicado não apenas ao conceito de rendimento mas também ao quantum tributado, haverá que falar da taxa de tributação.

Ora, a tributação do rendimento pode fazer-se com base em taxas proporcionais, com base numa “flat rate” ¹⁶⁰ ou taxa não modelada, ou com base em taxas progressivas.

54.º; e, num registo que poderíamos classificar de patológico, o apuramento do rendimento por métodos indiretos, situação absolutamente excepcional (cf. artigo 57.º do CIRC).

Quanto a pessoas coletivas não residentes (sucursais de sociedades estrangeiras – artigo 55.º e seguintes- e filiais de sociedades estrangeiras – artigo 56.º), a que se aplica o princípio da territorialidade na tributação, este princípio constitucional de tributação pelo lucro real é também afastado.

¹⁵⁸Em traços largos, o rendimento é distinto consoante cada um destes grupos, sendo constituído pelo lucro das pessoas colectivas que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; e o lucro imputável a estabelecimento estável (conforme impõe o princípio da atração) situado em território português de pessoas colectivas com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território; e pelo rendimento global das pessoas colectivas que não exerçam a título principal uma daquelas actividades; e rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS.

¹⁵⁹Lapidariamente, escreve o Professor Freitas Pereira, in “A base tributável do IRC”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 360, (1990), aa páginas 126 e 127, que: “Pode bem dizer-se que o art.º 3.º estabelece a matriz em relação à qual se vão desenvolvendo ao longo do Código os vários aspetos que permitem definir o enquadramento legal do IRC. (...) E não é só no domínio da determinação da matéria colectável que isso acontece. Também em termos de taxas é relevante a classificação apresentada no art.º 3.º. (...) E a classificação do art.º 3.º apresenta-se ainda relevante para efeitos de algumas regras de pagamento e para a definição de algumas obrigações acessórias.”

¹⁶⁰Não obstante nos anos 80 do século XX, momento em que foram efetuados os estudos conducentes à reforma da tributação do rendimento, que culminou com a adoção dos códigos do IRS e IRC, que entraram em vigor a 01 de janeiro de 1989, esta parecer ser uma discussão inovadora, não é exactamente o caso. Basta pensarmos na décima que vigorou no sistema fiscal português desde 1641, na versão de décima militar (criada para fazer face às despesas da guerra da Restauração), tendo logo de seguida, em 1654, sido alargada à tributação dos rendimentos de prédios, capitais, ofícios e rendas, rendimentos que eram divididos em categorias, que são os antepassados de quase todos os impostos periódicos diretos portugueses.

Seja como for, a questão da possibilidade de ser feita a tributação do rendimento com base numa flat tax surge nos Estados Unidos da América (USA) por ocasião dos trabalhos relativos à reforma fiscal de 1986. Debateu-se se se deveria optar pela tributação do rendimento, com base numa flat rate de 17% ou se essa tributação se deveria fazer com base num reduzido número de escalões de rendimentos e numa progressividade muito suave (com apenas duas taxas, uma de 9% e outra de 28%), sendo que a decisão, qualquer que fosse, não poderia implicar perda de receita.

Destas possibilidades, a adotada em sede de IRC foi a de aplicar uma taxa proporcional, por se entender ser a mais adequada à tributação do rendimento decorrente das atividades económicas das pessoas coletivas, a qual não carece ter em conta elementos pessoalizantes, como acontece na tributação do rendimento das pessoas singulares, pois que tributa rendimento real de pessoas colectivas, sendo a progressividade respeitada no momento da distribuição dos lucros, ou da imputação de matéria colectável, no caso das pessoas colectivas transparentes, aos seus sócios, pessoas singulares.

Sintetizando, no que respeita ao conceito de rendimento e à sua tributação, foi adotado pelo legislador do CIRC o conceito de rendimento acréscimo, por se entender ser o que melhor responde à necessidade de medir a capacidade contributiva, ao qual é aplicada uma taxa proporcional.

Este conceito de rendimento acréscimo é igualmente aplicado no regime de transparência fiscal, que não tem neste aspeto qualquer especificidade face ao regime geral de IRC, pois que a distinção deste regime se faz em termos de sujeição subjectiva e não em matéria de incidência objectiva ou determinação da matéria colectável, como melhor veremos.

1. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS do SÉCULO XX PORTUGUÊS

Uma vez que, como se disse, os sistemas fiscais fazem incidir impostos sobre o rendimento, cabendo ao legislador fiscal o papel de os estruturar e tomar decisões sobre quem tributar; o que tributar, quanto tributar e quando tributar e que a estrutura de cada imposto não é definitiva, antes é objeto de alterações mais ou menos profundas: reformas ou revisões da tributação, iremos, neste título

Acabou por sair vencedora a opção das taxas progressivas por se entender que a introdução de uma *flat tax* poderia ter um efeito regressivo na tributação pelo que a simplicidade que com ela se ganharia não compensava a perda de equidade, uma vez que implicaria.

À mesma conclusão (de que causaria um efeito redistributivo perverso a introdução de uma *flat rate*) e na mesma data (1986) se chegou na Nova Zelândia, que manteve a sua estrutura de taxas progressivas, se bem que de progressividade muito pouco acentuada uma vez que tinha apenas duas taxas: 24% e 33%.

contextualizador do nosso objeto de estudo ¹⁶¹, procurar dar a conhecer as opções feitas pelo legislador fiscal, dentro e fora de Portugal, relativas à estrutura e filosofia subjacentes à tributação do rendimento nos últimos 100 anos, o que fazemos através do olhar, não crítico, das reformas fiscais que tiveram lugar nesse período, pois que se nos afigurou pertinente perceber em que contexto surgem e terminam.

Escreve o legislador no ponto 15 do preâmbulo do diploma que aprovou o Código do IRC (o Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro) que: *“Qualquer reforma fiscal comporta desafios de vária natureza”* e continua dizendo que, no caso do código do IRC se procurou *“(.) ir tão longe quanto se julgou possível, atenta a situação do País e as grandes tarefas de modernização das suas estruturas económicas que o horizonte do mercado único europeu implica.”*.

Atendo como ponto de partida este excerto do texto legal, afigurou-se-nos ser importante perceber o conceito de reforma fiscal e as motivações para as empreender, assim alcançando as razões e opções do legislador fiscal no momento de empreender a reforma da tributação do rendimento que introduziu os códigos do IRS e IRC.

Começemos.

Não existe um conceito único de reforma fiscal ¹⁶².

Uns entendem que aperfeiçoamentos ou ajustamentos, quantitativos ou qualitativos das regras tributárias, com natureza pontual e parcelar, são uma reforma fiscal. Para outros, uma reforma fiscal implica a alteração estrutural do sistema fiscal, reconfigurando-o de forma global e coerente, com base em princípios e tendo em vista alcançar determinados objectivos - e nada menos que isso. Tendemos a concordar com esta última aceção de reforma fiscal.

Sobre as motivações para proceder a reformas fiscais, há quem defenda que elas acontecem quando um dado sistema tributário vigente ficou desadequado da estrutura social e económica da sociedade em que se insere, não satisfazendo já as

¹⁶¹Relembramos que o nosso objeto de estudo é a tributação das pessoas coletivas transparentes, tendo como ponto de partida a interrogação sobre se este regime deveria ser aperfeiçoado ou revogado.

¹⁶²A este propósito veja o que nos diz Maria Eduarda Azevedo, no seu texto *“As Reformas fiscais portuguesas do século XX_ um enfoque analítico”*, publicado em 2011, na Revista de Direito, n.º 8, da Universidade Lusíada de Lisboa

necessidades financeiras do Estado, entendendo que é a estrutura social e económica que determinar a alteração do sistema fiscal e não o inverso.

Avaliemos então que desadequação existia no sistema fiscal vigente em nos anos 80 que carecia de ser corrigida através de uma reforma fiscal, percorrendo as estruturas e princípios que deram lugar às quatro reformas fiscais do século XX.

A primeira Reforma fiscal do século XX é de 1922. Foi introduzida pela Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922 e surge por imperativo da crise política e financeira que Portugal atravessava no período posterior à I Grande Guerra Mundial (GGM), passando a tributação a assentar em impostos diretos.

Vem pôr fim ao sistema fiscal até aí vigente, assente numa tributação estruturalmente errática ¹⁶³, em que os principais impostos são impostos aduaneiros, indirectos (sobre o consumo e imposto do selo) e especiais (incidindo sobre determinadas indústrias) sendo os impostos sobre o rendimento são residuais

A reforma de 1922 cria um sistema fiscal objetivo moderno e racional que se rege por princípios de generalidade e uniformidade, sistematizando a tributação e integrando os impostos, criados ou alterados, num novo paradigma em que passam a vigorar três grandes impostos diretos: a contribuição predial; a contribuição industrial ¹⁶⁴; o imposto de capitais; e o imposto pessoal sobre o rendimento, que veio a ser suspenso pelo Decreto n.º 15.290, de 30 de março de 1928. Estes impostos visavam a tributação do rendimento real, apurado com base na declaração do contribuinte.

Todavia, a arquitetura moderna e ambiciosa da Reforma de 1922 era visivelmente desadequada da realidade económica e social da sociedade portuguesa dos anos 20 do século passado e inaplicável pela administração fiscal existe à época.

¹⁶³Esta tributação errática que vigorava tem ilustração no artigo 69.º da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922, que procede à sua abolição.

¹⁶⁴A contribuição industrial é o antepassado direto do IRC. Tributava quem exercia uma atividade de comércio, indústria e profissões liberais, aplicando uma taxa anual fixa e uma taxa complementar que recaia sobre lucros efectivamente obtidos (rendimento real) ou presumivelmente obtidos (rendimento presumido). As profissões liberais tributadas eram apenas as que não estivessem nominadas na tabela de profissões a que se referia o imposto profissional, que se resumia a advogados e solicitadores, médicos, veterinários e outros profissionais da área da saúde, arquitectos, professores e poucas mais profissões.

E, assim, surge a Reforma de 1929¹⁶⁵, implementada com o Decreto 16.731, de 13 de abril de 1929, que, tentando ajustar a realidade fiscal à realidade socioeconómica e aos recursos humanos e técnicos disponíveis na máquina administrativa do Fisco, centrava a tributação em rendimentos normais¹⁶⁶, abandonando a tributação com base nos rendimentos reais, declarados pelos contribuintes.

Os impostos principais do sistema fiscal continuaram a ser os impostos diretos de base real e exclusivamente cedular¹⁶⁷, mas o seu apuramento competia à administração fiscal. A estes impostos cedulares acrescia um adicional. Numa fase posterior, em 1933, este adicional, vem a ser autonomizado enquanto imposto (imposto complementar)¹⁶⁸, sendo a introdução deste imposto complementar um dos pontos mais inovadores desta reforma de 29, a qual deixou de ter um sistema fiscal de base cedular pura para passar a ter um sistema fiscal dualista¹⁶⁹.

¹⁶⁵Os trabalhos de preparação desta reforma fiscal começaram em 1926 e, politicamente, vem a concretizar-se já no âmbito do Estado Novo, regime político que vigorou desde a aprovação da Constituição de 1933 até 25 de Abril de 1974.

¹⁶⁶Esta tributação com base nos rendimentos normais, aliada ao *ius imperi* típico da administração fiscal do Estado Novo, permitia uma atuação com base no livre arbítrio e indiferente aos ciclos económicos, e assim garantir as receitas fiscais necessárias para satisfazer as despesas públicas.

¹⁶⁷No sistema cedular cada categoria de rendimentos designa-se por cédula, à qual corresponde um imposto em concreto, tributado separadamente. Ao sistema cedular contrapõe-se ao sistema unitário, em que só existe um imposto geral que tributa a totalidade dos rendimentos de cada contribuinte, apresentando a característica de permitir conhecer toda a situação financeira de cada contribuinte.

Existe ainda um sistema misto no qual sobre o somatório dos impostos cedulares, relativos a cada contribuinte, incide um imposto geral (imposto complementar), que, mediante a aplicação de taxas progressivas ao rendimento global de cada contribuinte (deduzindo à colecta do imposto complementar o montante pago nos impostos cedulares), visa corrigir a tributação parcelar, e imprimir justiça e um carácter redistributivo ao sistema fiscal. Este sistema misto costuma ser a transição entre o sistema cedular e o sistema unitário, tendo sido este o percurso das reformas fiscais do século XX em Portugal.

¹⁶⁸O imposto complementar surge pelo Decreto n.º 15290, de 30 de março de 1928, sendo também referido no diploma da Reforma Fiscal de 1929 (o Decreto n.º 16731) que se lhe refere nos seus artigos 88.º e seguintes. Só com o Decreto-lei n.º 22.541 de 18 de maio de 1933, vem a tornar-se um tributo autónomo.

¹⁶⁹O sistema dualista era composto por impostos cedulares, de base real, a que se juntou o imposto complementar, imposto de base pessoal que tentava trazer fazer uma tributação única do rendimento através de visão de conjunto da situação financeira de cada contribuinte.

Veio depois a complementar-se esta reforma fiscal com a promulgação da "Lei de Meios" ¹⁷⁰

Sintetizando, as opções da reforma de 29 permitiram simplificar o sistema fiscal a nível substancial (ao fundar-se no rendimento normal) e declarativo (substituindo a declaração do contribuinte pelo apuramento feito pelo Fisco), o que teve como consequência a sua desburocratização e a manutenção do nível da receita fiscal, uma maior equidade na distribuição da carga fiscal e uma diminuição da evasão fiscal.

Terá sido este sistema fiscal, pragmático, simples e eficiente, que permitiu que a Reforma Fiscal de 1929 tivesse uma vigência de três décadas.

Efetivamente é já nos anos 60 do século XX, década e meia após o fim da II GGM ¹⁷¹, que se anuncia a criação de uma Comissão, liderada pelo Professor Teixeira Ribeiro, encarregue dos trabalhos preparatórios de uma nova reforma tributária.

Esta reforma dos anos 60 tem motivações essencialmente extrafiscais ¹⁷² e a ambição de substituir o sistema dualista herdado da reforma de 1929 ¹⁷³.

Apesar de não ter sido possível cumprir esse desígnio, por se continuar a verificar o atraso económico de Portugal e a falta de meios humanos e técnicos da administração fiscal, fatores que tinham levado à regressão do modelo de sistema fiscal saído da reforma de 22, esta Reforma tem o mérito de criar uma ordem jurídica tributária substantiva autónoma, em especial face ao Direito Financeiro, com códigos

¹⁷⁰Lei n.º 2 045, de 26 de dezembro de 1950, Lei de meios que é o equivalente à atual lei de enquadramento orçamental.

¹⁷¹A referência histórica parece-nos ser importante porque permite melhor entender quão distante estava já a realidade social e económica que existia no momento em que foi implementada a reforma de 1929, a qual data de antes da GGM I.

¹⁷²Na década de 60, Portugal carecia de alinhar o seu sistema fiscal com os sistemas fiscais modernos, vigentes no pós GGM II em países desenvolvidos e industrializados, em especial com os sistemas fiscais de uma Europa em que a CEE já vigorava, Portugal.

¹⁷³Como explica o professor Teixeira Ribeiro em "A Reforma Fiscal", Coimbra, Coimbra Editora, 1989, "a tributação do rendimento normal é arbitrária, obsta à personalização do sistema e abstrai da conjuntura". Teríamos que chegar à reforma dos anos 80 para a tributação direta se centrar num imposto único de base pessoal, que permitisse atender à personalização do imposto, assim abandonando a base cedular e real.

fiscais autónomos, permitindo minorar a atuação arbitrária da administração fiscal e trazer mais segurança jurídica à tributação ¹⁷⁴.

Neste âmbito, a Comissão elabora e o Governo e a Assembleia Nacional aprovam, entre 1958 e 1965, novos códigos fiscais, que sistematizavam cada um dos impostos cedulares de base real, incidentes sobre o rendimento de acordo com a sua fonte produtiva, e um imposto complementar, herdados da Reforma de 1929, num código autónomo, e cria ainda, ex-novo, dois impostos e os respetivos códigos: o imposto de mais-valias ¹⁷⁵ e o imposto sobre a indústria agrícola ¹⁷⁶.

Com esta codificação e reformulação dos impostos, distribui a carga fiscal de modo mais equitativo e obtém mais receita ¹⁷⁷ e mais justiça fiscal, diminuindo também a litigiosidade entre administração fiscal e contribuintes.

Quanto ao caso particular da tributação dos rendimentos das pessoas coletivas, que para nós é o que mais nos interessa nesta dissertação, continua a ser feita em sede de contribuição industrial ¹⁷⁸, mantendo a tributação com base no rendimento

¹⁷⁴ Isto sem prejuízo das denominadas “Contra Reformas”, que foram introduzindo alterações aos códigos fiscais, alterações que acabaram por implodir a lógica da tributação cedular, dificultando e fazendo até regredir a evolução do sistema fiscal, que se pretendia evoluísse em direção à criação de um imposto único sobre o rendimento, o qual era o modelo adoptado pelos países mais evoluídos da altura.

¹⁷⁵ Cujo código, aprovado em 9 de Junho de 1965 pelo Decreto-lei n.º 46373, foi o último a entrar em vigor.

¹⁷⁶ O código do imposto sobre a indústria agrícola, na verdade, nunca chegou a ter existência efetiva uma vez que foi suspenso pelo Decreto-Lei n.º 46.496, de 18 de agosto de 1965 e permaneceu suspenso durante toda a vigência da Reforma dos anos 60.

¹⁷⁷ Esta necessidade de receita veio a tornar-se mais premente com o eclodir da designada “Guerra Colonial” (também conhecida como “Guerra do Ultramar” ou como “Guerra da Libertação”, ou ainda como “Guerra de África”), que teve início oficial em 04 de fevereiro de 1961, em Angola (hoje Estado soberano com o nome de República Popular de Angola), e terminou com a revolução de 25 de abril de 1974. A necessidade de obter receitas para custear a Guerra era tal que existiu a necessidade de criar um imposto extraordinário sobre os lucros, que incidia sobre rendimentos presumidos e não já sobre rendimentos normais, como era típico dos impostos cedulares sobre o rendimento vigentes à data.

¹⁷⁸ A regulação da tributação das pessoas coletivas concretiza-se com a publicação do Código da Contribuição Industrial (CCI), aprovado pelo Decreto-Lei 45.103, de 01 de julho de 1963, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1964 e aboliu vários impostos.

O Código da contribuição industrial segmenta a tributação das pessoas coletivas em três grupos (A, B e C), de acordo com a estrutura e volume de rendimento da pessoa colectiva.

No Grupo A a tributação era feita com base no lucro real e exigia que os contribuintes tivessem contabilidade organizada, atualizada, completa e rigorosa da sua actividade, elaborada por um técnico de contas ou um revisor oficial de contas, o que só as grandes empresas tinham. Os

normal (no Grupo B) e presumido (Grupo C), e, não obstante as limitações impostas pelo pragmatismo da receita e pela conjuntura sócio-político-económica portuguesa, logra acrescentar a tributação com base no rendimento real (no Grupo A), que era já o paradigma nos países desenvolvidos.

Vinte anos após esta codificação e reformulação dos impostos diretos, entre os anos de 1984 e 1989 ¹⁷⁹, é elaborada a reforma da tributação do rendimento dos anos 80, que vem introduzir a tributação unitária do rendimento das pessoas singulares e coletivas, substituindo a tributação cedular, que incidia sobre os rendimentos de acordo com a sua fonte produtiva, a que acrescia um imposto complementar, de natureza pessoalizante.

Esta Reforma Fiscal surge da necessidade de dar resposta a três desafios, colocados pela alteração política e económica iniciada com a Revolução de 25 de abril de 1974 ¹⁸⁰:

Grupos B e C eram tributados com base no lucro real presumido (aplicável às empresas de dimensão média, que podiam optar pela tributação com base no lucro real), e com base no lucro normal (aplicável às pequenas empresas com escrita rudimentar que pouca organização e confiança oferecia), respectivamente. Nestes grupos B e C, a fixação do rendimento era feita pelo Fisco, e pretendia aproximar-se do rendimento que a empresa poderia ter obtido, em condições normais de produção e do mercado, ou seja: se a sua gestão fosse eficiente.

A tributação assente no lucro real, rapidamente é objecto de alterações legais – em especial os Decretos-Lei n.º 45.676, de 24 de abril de 1964 e 48.316, de 5 de abril de 1968, que desvirtuam o que a Reforma trouxera em sede de contribuição industrial, ao ponto de terem ficado conhecidas como Contra-Reforma legislativa, por terem generalizado a tributação de rendimentos presumidos, diminuindo as garantias dos contribuintes e expandido benefícios fiscais. Por efeito destas contra-reformas fiscais, Portugal regrediu em termos fiscais, regressando a um modelo de sistema fiscal mais conforme com um país em vias de desenvolvimento e mais afastado dos países desenvolvidos.

¹⁷⁹ A Comissão da Reforma Fiscal foi instituída pelo Decreto-Lei n.º 232/84, de 12 de julho. Era presidida pelo Professor Paulo de Pitta e Cunha e tinha ainda os seguintes vogais originários: António Braz Teixeira, António Joaquim Carvalho, Carlos dos Santos Ferreira, Jorge Braga de Macedo, José Alfredo Martins Barreiros, José Guilherme Xavier de Basto, Manuel Carlos Lopes Porto, Manuel Henrique de Freitas Pereira, Manuel Pires, Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale e Rogério Fernandes Ferreira. Mais tarde foram também vogais Carlos Pamplona Corte-Real e Nuno Sá Gomes. A Comissão cessou as suas funções em Outubro de 1988, tendo os Códigos do Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas sido aprovados em 30 de novembro de 1988.

¹⁸⁰ A revolução de 1974, pôe fim à guerra colonial e ao regime político ditatorial, instituindo um Estado de Direito democrático, cuja lei fundamental, o texto originário da Constituição da República Portuguesa, é aprovada em 2 de Abril de 1976 (e promulgado por Decreto do Presidente da República em 10 de abril de 1976). Com esta alteração política dá-se a abertura económica do país, que vai tentar recuperar o atraso que traz e aproximar-se o mais rapidamente do grupo dos países económica e socialmente desenvolvidos, solicitando a sua adesão à CEE.

- 1) Renovar a estrutura do sistema tributário ¹⁸¹ que não satisfazia já a necessidade de obtenção das receitas necessárias, estava completamente descaracterizado, face ao que tinha sido gizado com a reforma dos anos 60 e, o que é ainda juridicamente mais importante, não estava conforme ao que a Constituição exigia: a implementação a tributação separada do rendimento de pessoas singulares e pessoas colectivas e um imposto sobre o rendimento, único, pessoal e progressivo para as pessoas singulares e que tributasse com uma taxa proporcional o rendimento real das pessoas colectivas, o que implicava encetar uma reforma fiscal que substituísse os impostos parcelares de base real, que vigoravam desde a reforma de 1929, por um imposto único e pessoal sobre o rendimento, sob pena de o Governo estar a incorrer em inconstitucionalidade por omissão, por não cumprir o comando da Lei fundamental ¹⁸².
- Assim, o objetivo estrutural da reforma, no que respeita à tributação direta do rendimento era a alteração radical do paradigma da tributação cedular ¹⁸³, de base real, para uma tributação unitária de base pessoal, que foi concretizada de forma distinta em sede de IRS ¹⁸⁴ e IRC ¹⁸⁵.

¹⁸¹Nos anos 80 ocorreu também a reforma da tributação dos impostos indiretos, em especial dos impostos sobre o consumo, tendo sido introduzido, por imposição europeia o IVA que veio revogar e substituir o Imposto de transações e muitas das verbas do imposto do selo.

Já a reforma do património não se concretizou nos anos 80, apesar da aprovação do Código da Contribuição Autárquica ter ocorrido também em 1988 com o Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro. Com efeito as regras da contribuição predial, imposto cedular de base real, introduzido pelo Decreto-lei 45104, de 1 de Julho, de 1963, subsistiram até 2003, no que respeita à avaliação da propriedade urbana e subsistem ainda, em 2016 quanto à propriedade rústica, tal como substituiu a tributação de base real que só veio a ser uma tributação de base pessoal em 2003, com a designada Reforma da Tributação do Património (Decreto Lei 287/2003, de 12 de novembro), mas ainda assim a uma taxa proporcional e não progressiva.

Todavia, sendo o enfoque desta dissertação o caso especial da tributação do rendimento das pessoas coletivas transparentes e não as reformas fiscais em si mesmas, nem a referência a impostos indiretos ou sobre o património, não vamos aqui referir estes casos.

¹⁸²Esta ideia que aqui acolhemos é desenvolvida por Manuel Faustino, “Evolução da Tributação do rendimento. Da tributação Parcelar ao Modelo IRS/IRC”, As Reformas Fiscais dos Anos 80 e Perspectivas de Evolução (repercussão ao nível dos contribuintes e da administração fiscal), in Lisboa, AATP, 1995.

¹⁸³Apesar de se poder dizer que as Categorias de rendimentos, em sede de IRS, são o assumir da necessidade de manter algumas características do sistema cedular permitindo discriminar, negativa e positivamente, os rendimentos de acordo com a sua origem.

¹⁸⁴O IRS, imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, não é abordado nesta dissertação em especial. Todavia, até pela conexão que existe em sede de transparência fiscal entre IRS e IRC, importa deixar a nota de que, mesmo na sua versão originária, o Código do IRS

- 2) Adequar o sistema fiscal ao quadro comunitário, em consequência da entrada de Portugal para a CEE em 1986 ¹⁸⁶, pois que, apesar da Comunidade Europeia (e atualmente a União Europeia) não ter normas positivadas nos Tratados quanto aos impostos sobre o rendimento, exige uma harmonização de funcionamento no espaço comum;
- 3) Alinhar o sistema fiscal português com o dos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) ¹⁸⁷.

A Reforma Fiscal tinha como objetivo diminuir as desigualdades mediante a implementação de um imposto único global e progressivo sobre o rendimento, e adotou como princípios orientadores a simplicidade, a equidade e a eficiência.

Estas indicações relativas à arquitetura e princípios a que o sistema fiscal deveria obedecer, tinham por base o comando constitucional, o que era inovador e se devia ao facto da Constituição de 1976, ser a primeira que atribuía dignidade constitucional ao direito fiscal ¹⁸⁸, nos atuais artigos 106.º e 107.º (atualmente 103.º e

comportava, se bem que a título residual e excepcional, taxas proporcionais - as taxas liberatórias - para determinados tipos de rendimentos: capitais e mais-valias, taxas que eram um entorse ao sistema de imposto único pessoal e progressivo, na sua versão pura e que a Comissão da Reforma Fiscal de 1988-1989 queria reduzir ao estritamente indispensável (aos rendimentos de capitais) enquanto o Governo da altura previa e permitia o seu alargamento aos rendimentos de mais-valias e de outros incrementos patrimoniais. Com o decurso dos anos, a exceção tornou-se regra, e hoje o IRS só é único e progressivo no que respeita a rendimentos do trabalho (dependente, independente e de pensões, que são ainda rendimento relativo ao trabalho), sendo os demais rendimentos tributados a taxas proporcionais, liberatórias ou especiais.

¹⁸⁵ Com a reforma da tributação do rendimento, de 1988/89, entraram em vigor, a 1 de Janeiro de 1989, no nosso ordenamento jurídico, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) e do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), eliminando o antigo sistema de impostos cedulares. Isto é: adotou-se um regime dualista, ser moderno e abrangente para na época, pelo qual realidades diferentes passaram a ser tributadas de modo diferente.

¹⁸⁶ Após a revolução de 25 de Abril de 1974, Portugal atravessava uma grave crise financeira, acentuada pela recessão da economia mundial e a perda do mercado colonial. Tentou superá-la com a adesão ao mercado europeu. Para poder integrar aquele espaço económico, Portugal pediu de adesão à Comunidade Económica Europeia (CEE) em 1977, mas só em 1985 Portugal assinou o tratado de adesão à CEE, integrando-a a partir de 1986, naquele que foi o terceiro alargamento da CEE.

¹⁸⁷ O modelo de tributação unitária do rendimento, tem origem nos sistemas fiscais anglo-saxónicos, mas foi-se impondo aos sistemas de raiz latina, de forma gradual, chegando-se à situação de em meados dos anos 80 do século XX, Portugal ser o único país europeu, membro da OCDE, que ainda não tinha este sistema, continuando com o sistema dos impostos cedulares de tributação de base real.

¹⁸⁸ A Constituição de 1933, que entrou em vigor em 11 de abril (foi publicada no Diário do Governo de 22 de fevereiro de 1933 e submetida a plebiscito em 19 de março de 1933, nos termos

104.º), o que importante ao nível da possibilidade de fiscalização constitucional das medidas tributárias introduzidas na lei tributária ordinária e da força dada à administração fiscal para as fazer cumprir ¹⁸⁹.

Nessas normas, a CRP determina que a tributação do rendimento se faça com base num imposto de natureza progressiva e abrangente, que permita levar em conta a capacidade contributiva dos contribuintes, conjugando a satisfação das necessidades financeiras do Estado, como cumpre ao sistema fiscal, com a redistribuição do rendimento ¹⁹⁰. Para cumprir este desígnio normativo do imposto sobre o rendimento, imposto pela CRP, cabe ao IRS o papel redistributivo, sendo por isso um imposto progressivo que incide sobre todas as manifestações de rendimento, devendo o IRC tributar o rendimento real (apurado tanto quanto possível com base na contabilidade) das pessoas coletivas a uma taxa proporcional.

Devemos ainda salientar, com interesse para a temática da tributação das pessoas coletivas, entre outros, o artigo 61º da CRP que inscreve-se a possibilidade de optar livremente pela forma individual ou coletiva de exercício de uma atividade, reconhecendo-se o direito à livre iniciativa privada, no qual se inclui o princípio da liberdade de gestão fiscal, como um direito fundamental análogos.

Esta Reforma fiscal dos anos 80 é a mais importante para o que nos ocupa nesta dissertação não só porque o sistema fiscal português assumiu a sua forma atual com esta reforma, como também porque é nela que surge o regime de tributação do rendimento aplicável às pessoas transparentes. Destarte iremos tentar perceber o que muda, relativamente à tributação destas pessoas coletivas transparentes, nesta Reforma fiscal face aos regimes fiscais anteriormente vigentes.

do Decreto 22.241), no seu Título XIV (artigos 63.º a 70.º), referia-se às Finanças do Estado no artigo 70.º, que estipulava que “A lei fixa os princípios gerais relativos: 1.º - aos impostos; 2.º - (...); 3.º - (...). § 1.º- Em matéria de impostos a lei determinará: a incidência, a taxa; as isenções a que haja lugar, as reclamações e recursos administrativos em favor do contribuinte. §2.º - A cobrança de impostos estabelecidos por tempo indeterminado ou por período certo que ultrapasse uma gerência depende de autorização da Assembleia nacional.”

¹⁸⁹J.L. Saldanha Sanches desenvolve esta temática in “A Reforma Fiscal Portuguesa numa Perspetiva Constitucional”, publicada na CTF, n.º 353, Lisboa, DGCI-MF, 1989.

¹⁹⁰Para desenvolvimentos sobre o tema ver Catarino, João Ricardo, “Redistribuição Tributária - Estado Social e Escolha Individual”, coleção Teses de Doutoramento, Almedina (2008).

Centremos pois a nossa atenção no CIRC ¹⁹¹.

A Constituição da República Portuguesa determinava no artigo 107.º, nº 2 da CRP (atual artigo 104.º, n.º 2), que a tributação das pessoas coletivas se fizesse com base no rendimento real proveniente da sua actividade ¹⁹², comando que o legislador ordinário respeitou em sede de CIRC, tributando o rendimento acréscimo ¹⁹³ daquelas pessoas numa base unitária ¹⁹⁴, à qual aplica uma taxa proporcional ¹⁹⁵, coerentemente com o facto de o IRC ser um imposto de base real ¹⁹⁶.

¹⁹¹O Código do IRC foi aprovado pelo Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro e entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989. Aboliu vários impostos parcelares (a Contribuição Industrial, o Imposto sobre a Indústria Agrícola, o Imposto de Mais-Valias, a Contribuição Predial, o Imposto de Capitais, o Imposto Complementar e a verba 134 do Imposto do Selo), que se vinham a revelar complexos e onerosos para as empresas, bem como desajustados da realidade económica.

¹⁹²Acreditava o legislador que, como a tributação final, acabaria por fazer-se sempre na pessoa singular que fosse detentora do capital da pessoa colectiva, e sendo a pessoa singular sujeita a uma tributação única e progressiva, acabaria por se cumprir assim, também em IRC, ainda que indirectamente, o desiderato da tributação única de base pessoal e progressiva.

Em nosso entender este argumento não colhe inteiramente, entre outras razões, porque: a) podem nunca ser distribuídos lucros ao longo da existência da pessoa colectiva; b) podem não ser partilhados resultados positivos no momento da dissolução da pessoa colectiva; c) a pessoa singular, detentora do capital da pessoa colectiva, pode ser não residente e como tal não será sujeita a IRS; d) essa pessoa singular, num tempo em que cada vez mais a regra são os conglomerados de sociedades/empresas, a globalização e a desmaterialização, pode estar tão distante da pessoa colectiva que gera os rendimentos, por existir uma longa cadeia/teia de relações societárias, que não será possível fazer essa correspondência entre pessoa colectiva e pessoa singular, podendo mesmo não existir tributação em sede da pessoa singular.

¹⁹³O conceito de rendimento-acréscimo corresponde a considerar rendimento o somatório dos rendimentos de todas as fontes, auferidos num dado exercício tributário, o que inclui o enriquecimento derivado de transmissões gratuitas, os rendimentos provenientes da utilização de bens duradouros e o autoconsumo, apesar destes últimos não serem tributados em sede de IR.

¹⁹⁴¹⁹⁴Esta é a forma de tributação do rendimento das pessoas coletivas praticada na maioria dos países da OCDE.

O rendimento real corresponde, idealmente, ao rendimento apurado, com base na contabilidade e declarado pelo contribuinte, podendo o apuramento contabilístico ser verificado *a posteriori* pela administração fiscal (em sede de inspeção) e sendo objeto de correções extra contabilísticas impostas pelo CIRC. Atualmente, com a informatização da administração tributária, é possível efectuar estas verificações de forma célere e quase exata, por recurso a cruzamento de dados. Todavia, numa repetição do que sucedera já na Reforma de 29 e na Reforma de 60, este ideal da tributação do rendimento real teve que ceder perante a constatação de que não é possível a todas as pessoas colectivas possuírem uma estrutura administrativa e contabilística que permita cumprir todos os requisitos legais exigidos para a tributação com base no lucro real, tendo sido introduzido, em 2000, um regime simplificado de determinação da matéria coletável, que se destina a estes sujeitos passivos de menor dimensão.

¹⁹⁵A Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80, realizou estudos para decidir qual a taxa a aplicar em sede de tributação das pessoas coletivas, tendo concluído que não deveriam ser aplicadas taxas progressivas, as quais só fazem sentido relativamente ao rendimento global das pessoas, ou seja: em IRS pelo que adotou uma taxa proporcional.

No § 2 do ponto 15 do Preâmbulo do CIRC, escreve-se que existe no legislador a “(...) consciência que será no teste diário da aplicação daquele quadro normativo às situações concretas que se julgará o êxito da reforma.”

E, de facto, a aplicação da lei às situações da vida, que é, por natureza, dinâmica, têm gerado, desde 1989, alterações, algumas profundas e significativas, nos impostos que tributam o rendimento ¹⁹⁷, que não designamos como sendo Reformas Fiscais por termos adotado a posição que defende uma reforma fiscal implica a alteração estrutural do sistema fiscal.

Assim, diremos que ocorreram ajustamentos, no âmbito do IRC, em 1994 ¹⁹⁸, em 2000 ¹⁹⁹, em 2009 ²⁰⁰, e em 2013 ²⁰¹, tendo as revisões de 2000 e 2013 do CIRC

Quanto à determinação do valor da taxa proporcional a aplicar, apurou a Comissão que, para manter o nível de receita fiscal que os impostos substituídos pelo IRC (contribuição industrial, imposto complementar – Secção B e imposto extraordinário sobre os lucros) geravam e não conceder tratamento preferencial ou benefício fiscal a nenhum contribuinte, a taxa deveria ser de 30%, subindo, para 38,6%, caso se pretendessem manter os regimes que discriminavam positivamente alguns contribuintes. Foram estes estudos e razões que levaram a que a taxa inicial de IRC fosse fixada em 36,5%.

Até 2009 existia uma única taxa proporcional. Porém, com a redação dada pela Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro (lei do Orçamento do Estado para 2009), foi introduzida (no artigo 80.º à data e atual artigo 87.º), uma taxa reduzida no IRC, que acrescia à taxa geral do IRC, passando o IRC a ser calculado com base em dois escalões com taxas distintas, o que nos leva a afirmar que este deixou de ser um imposto proporcional e passou a ser um imposto progressivo, com dois escalões.

Este escalonamento da taxa de IRC, tem por base a dimensão económica das pessoas colectivas a ele sujeitas, o que releva para o caso dos sócios ou membros das pessoas coletivas transparentes que sejam também pessoas colectivas, uma vez que as pessoas coletivas transparentes não pagam IRC (cf. art.º 12. Do CIRC).

Quanto aos sócios ou membros pessoas singulares, como é sabido, a matéria colectável que lhes é imputada pela pessoa colectiva transparente, é rendimento líquido da Categoria B, e objecto de tributação em sede de IRS, sendo-lhes aplicadas as taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS.

¹⁹⁶A aplicação de uma taxa progressiva a um imposto de base real traria efeitos negativos à justiça e equidade da tributação. É pacificamente aceite pela doutrina que as taxas progressivas só devem ser aplicadas a impostos únicos de base pessoal.

¹⁹⁷As alterações à lei fiscal, desde os anos 90 do século passado, ocorrem maioritariamente, via Orçamento do Estado. De facto, cada lei do Orçamento tem sido usada para introduzir alterações profundas na legislação fiscal, modificando substancialmente e renumerando inúmeras normas, recorrendo, inclusive, aos chamados “cavaleiros orçamentais”. Este modo de legislar, no domínio da fiscalidade, tem sido criticado desde então por ser visto como fonte de incerteza e insegurança, assim diminuindo as garantias dos contribuintes e desvirtuando princípios enformadores do sistema fiscal.

¹⁹⁸Nesta data foi criada (pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94, publicada na 2ª Série do Diário da República de 07 de abril de 1994) a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal presidida por José Silva Lopes, que, em 1996, que recomendou várias alterações ao funcionamento da Administração Fiscal e aos impostos, IRC incluído, as quais foram publicadas

dado lugar à republicação do CIRC. Estas revisões profundas do CIRC, no essencial, alteraram alargaram a base de tributação, a taxa de tributação e introduziram normas e regimes que visam evitar a evasão e a fraude fiscais e atrair investimento estrangeiro, sem diminuir receita.

2. TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA DO RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS

Após nos termos detido na análise, ainda que sucinta da distinção entre pessoas singulares e pessoas colectivas e termos examinado as diferentes formas de pessoas

num documento que ficou conhecido como Relatório Silva Lopes (cf. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 191. – 2002). Estas alterações procuravam preparar o sistema fiscal para a introdução do euro, e torná-lo incentivador do investimento e da competitividade das empresas portuguesas face às europeias. Buscavam ainda tornar o sistema fiscal moderno e eficiente e controlar a diminuição da receita fiscal que se verificava. Porém, a maioria dessas recomendações não foi seguida pelo legislador fiscal, tendo a tributação do rendimento permanecido quase inalterada, à exceção de alterações e ajustamentos pontuais, como sejam a diminuição da taxa de IRC e a criação do regime fiscal das microempresas, também em IRC.

¹⁹⁹Em 2000, tentando dar resposta à necessidade de adaptar o sistema fiscal à entrada de Portugal no euro e aos avanços verificados no domínio da informatização da sociedade em geral, foi criada por despacho do Ministro das Finanças (Despacho n.º 3140/2000, de 12 de janeiro), a Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI). Esta Estrutura veio a propor (cf. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 190 – 2002) um conjunto de medidas no domínio da tributação e do combate à evasão e fraude fiscais, na repartição mais justa da carga fiscal e na modernização da administração fiscal.

Ainda em 2000, em sede de IRS, com a Lei 30-F/2000, de 29 de dezembro, procurou-se resolver o problema da falta de equidade, que tinha vindo a crescer e que se traduzia no facto de cerca de 90% da receita provir de rendimentos do trabalho e de pensões; e também, retomar a unidade e progressividade da tributação, que há muito deixara de verificar-se. Em IRC, veio a ser publicada a Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro que definiu um regime simplificado de tributação, previu novos casos de determinação da matéria coletável por métodos indiretos e a redução significativa da taxa de IRC.

²⁰⁰O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, que vem adaptar o CIRC às normas internacionais de contabilidade adotadas pela União Europeia e ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, ambos de 13 de julho.

²⁰¹Através do Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 66-A/2013, de 2 de janeiro, foi nomeada a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, tendo como presidente o Mestre António Lobo Xavier. Esta Comissão estava incumbida de avaliar de modo profundo e abrangente o CIRC, para lograr promover a simplificação do IRC e a internacionalização e competitividade das empresas portuguesas. E assim o fez no Relatório publicado em 30 de junho de 2013, intitulado “Relatório Final - Uma Reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego.”

colectivas, procuramos agora refletir sobre a inevitabilidade, ou não, da tributação separada do rendimento de pessoas singulares e colectivas, indo à origem da questão, o que para nós significa saber em que momento as pessoas coletivas adquiriram autonomia jurídica, após o que buscaremos dar conta dos argumentos que sustentam cada uma das opções e entender as motivações da opção do legislador fiscal, em especial do legislador fiscal português, para decidir se se tributam apenas as pessoas singulares ²⁰², ou se devem ser tributadas pessoas singulares e pessoas coletivas, por estas serem entidades jurídicas autónomas ²⁰³ das pessoas singulares.

É o que passamos a fazer.

Em Direito Civil, as pessoas colectivas apenas adquirem um estatuto jurídico autónomo, relativamente às pessoas singulares que as compõem, a partir de finais do século XIX, surgindo as estruturas mais complexas de pessoas coletivas (grupos de sociedades, agrupamentos de empresas, conglomerados de empresas e outros) já após a segunda metade do século XX.

E em Direito Fiscal é já no século XX, nos Estados Unidos da América, que surge um “imposto sobre os lucros das sociedades que assumem a forma jurídica de sociedades de capitais, e especialmente de sociedades anónimas ou por acções” ²⁰⁴, abrangendo apenas as pessoas coletivas cujo capital social estava disseminado por pessoas singulares de difícil identificação técnico-administrativa ²⁰⁵.

O facto de ter existido um período em que juridicamente as pessoas coletivas eram autónomas e não eram tributadas num imposto distinto do que incidia sobre o

²⁰² Note-se que as pessoas singulares são quem em última linha sofre efetivamente a tributação: ou porque obtém diretamente o rendimento ou porque, sendo o rendimento é inicialmente obtido por pessoas coletivas (as quais podem ter uma estrutura mais ou menos complexa, em termos de participações sociais), no final estas são sempre detidas por pessoas singulares que vão ser destinatárias do rendimento gerado nas e pelas pessoas coletivas e, será sempre as pessoas singulares que recai o sacrifício real de pagar o imposto à custa do seu património.

²⁰³ É pois óbvio que esta questão só tenha surgido a partir do momento em que as pessoas coletivas ganham um estatuto jurídico autónomo.

²⁰⁴ Veja-se o texto “O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento – separação ou integração?”, inserido nos “da autoria de José Guilherme Xavier de Basto, in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J.J. Teixeira Ribeiro”, publicado a pgs.353 e seguintes do Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Número especial, Coimbra, 1980.

²⁰⁵ Em nossa opinião isto significa que o primeiro imposto que incidiu sobre o rendimento de pessoas coletivas surge como forma de combate à evasão fiscal, o que não deixa de ser curioso.

rendimento das pessoas singulares, parece comprovar que não é inevitável a tributação separada do rendimento de pessoas singulares e coletivas.

Ora, quais são os argumentos usados para defender a supremacia de um imposto único sobre o rendimento face a um outro que tribute separadamente pessoas singulares e pessoas coletivas?

Desde logo o pressuposto de que as sociedades são ficções jurídicas que escondem a real origem e detenção dos rendimentos, as pessoas singulares, que são em última instância os seus sócios, pelo que só estes devem ser tributados, pois que só eles têm verdadeira capacidade contributiva ²⁰⁶, sendo esta capacidade contributiva individual a melhor medida do rendimento-acréscimo medido num determinado período de tempo e sendo melhor representada por uma tributação a taxas progressivas por escalão de rendimentos, em sede de IRS, que pela tributação a uma taxa proporcional, como acontece em sede de IRC.

A opção por um imposto único tem ainda a virtualidade de não gerar uma dupla tributação económica, pois que a tributação incidiria apenas sobre os sócios.

E quanto à opção pela tributação separada de pessoas singulares e coletivas que razões levam o legislador fiscal a optar por ela?

Quem defende esta solução entende que só a existência de um imposto que tribute o rendimento de pessoas singulares conjugado com outro que tribute o rendimento de pessoas coletivas, permite criar uma tributação mais perfeita e justa do rendimento, porquanto estamos perante sujeitos passivos jurídica e tributariamente distintos ²⁰⁷, e por isso, caso a tributação não fosse separada, os lucros não distribuídos pelas sociedades aos sócios, nunca seriam tributados, o que consubstanciaria um desvio na justiça, neutralidade e equidade fiscais.

Acresce que só a tributação autónoma da pessoa coletiva permite que o Estado no qual a riqueza é produzida – em regra o Estado da sede ou direcção efectiva da

²⁰⁶A capacidade contributiva é a expressão dos princípios da igualdade e da equidade ou justa repartição dos rendimentos e da riqueza (cf. artigo 103.º, n.º 1 da CRP).

²⁰⁷Esta autonomia jurídica tem como decorrência a existência de um património da pessoa coletiva autónomo do património dos seus sócios, bem como da gestão da pessoa coletiva ser feita em atenção ao interesse dela e não com base no interesse dos seus sócios, que nem sobre os lucros societários têm qualquer poder de disposição.

sociedade – controle a atividade empresarial (via obrigações contabilísticas que são exigidas às sociedades) e possa tributar a riqueza nele gerada, eliminando o risco apenas os Estados da residência dos sócios poderem beneficiar da riqueza gerada pela pessoa coletiva, quando esta tem sede em outro Estado.

Contudo, os defensores deste regime dualista de tributação do rendimento, que constituem a opção maioritária nos ordenamentos jurídico tributários, reconhecem existir casos em que a pessoa coletiva deve ser desconsiderada, enquanto sujeito passivo autónomo, devendo toda a tributação fazer-se na pessoa dos seus sócios. E, assim, prevêem que a lei fiscal insira regimes de transparência fiscal idênticos ao que o artigo 6.º do CIRC prevê.

Colocando agora o foco no legislador português e na reforma da tributação do rendimento de final dos anos 80 do século passado ²⁰⁸, a adoção de um sistema dualista de tributação do rendimento, foi imposta pela Constituição da República Portuguesa que, no seu artigo 107.º, n.º 2 (atual artigo 104.º, n.º 2), estipulava que a tributação de pessoas singulares e colectivas deveria ser separada. Ao dever de obediência ao texto constitucional somava-se o efeito mimético resultante das opções acolhidas na maioria das jurisdições fiscais desses anos 80 do século XX, que maioritariamente tinham optado por regimes dualistas de tributação do rendimento.

²⁰⁸ Antes de o CIRS e o CIRC entrarem em vigor, o sistema fiscal português era composto por impostos cedulares de base real, a que acrescia um imposto complementar, único imposto de base pessoal, pelo que a questão da tributação única ou separada das pessoas singulares e coletivas não se colocava.

Só com o CIRS e CIRC a tributação do rendimento passou a ter como paradigma uma tributação do rendimento de base pessoal e única assente em dois impostos, que tributam separadamente pessoas singulares (a taxas progressivas) e pessoas coletivas (a uma taxa proporcional), tornando, pela primeira, relevante articular a tributação de pessoas colectivas (tributadas pelo rendimento acrescido de cada exercício) e singulares (tributadas pelo rendimento global auferido em cada período).

Relembra-se que nesse momento temporal em que surgem o IRS e o IRC, respectivamente, parte da doutrina (e até a própria Comissão da Reforma Fiscal, defendeu essa tese do Código único de tributação do rendimento, a págs. 30 e 31. do “texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987 e publicada na série “documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 e reimpressa em dezembro de 1987), admitia que se viessem a integrar os dois impostos sobre o rendimento, permitindo assim a total eliminação da dupla tributação económica) defendia a tributação do rendimento num único imposto, ou seja a tributação não separada de pessoas singulares e coletivas, argumentando, em defesa da sua tese, que, em regra, o destino típico do rendimento das pessoas colectivas, era a sua distribuição periódica aos sócios e membros sobre a forma de dividendos, pelo que não fazia sentido tributar as pessoas coletivas quando o rendimento por elas gerado não ficava no seu património.

Ora, esta tributação separada ocasiona uma dupla tributação económica dos lucros ²⁰⁹, cuja eliminação tem que ser efetuada, devendo para tal a lei fiscal consagrar uma solução.

A lei fiscal portuguesa, em sede de imposto sobre o rendimento, para solucionar esse problema, adotou três métodos alternativos de eliminação da dupla tributação económica: o método da isenção (ou da *participation exemption*); o método do crédito de imposto (*avoir fiscal*); e o método da transparência fiscal (ou não tributação da pessoa coletiva).

Este método da transparência fiscal traduz-se numa exclusão da obrigação de pagamento do imposto, que seria devido pela pessoa coletiva, que apura a matéria colectável, pagamento que vai ser exigido ao sócio ou membro dessa pessoa coletiva, a quem esta imputou a matéria colectável²¹⁰ que gerou e apurou, o que acaba por consubstanciar uma integração²¹¹ dos dois impostos que incidem sobre o rendimento: IRC e IRS.

De tudo o que vimos neste ponto fica a certeza da não inevitabilidade da tributação unitária ou dualista do rendimento de pessoas singulares e coletivas, sendo que qualquer das opções tem associados problemas de funcionamento que o legislador teve que solucionar.

Da opção feita pelo legislador fiscal português, pela tributação dualista do rendimento, tributando separadamente pessoas singulares e coletivas, opção que se escudou no direito comparado e teve em conta a imposição constitucional, resultou a necessidade de dar resposta a problemas como o dos casos em que se impõe a desconsideração da personalidade jurídica da pessoa coletiva e o decorrente da existência de uma dupla tributação dos lucros/dividendos da pessoa coletiva.

²⁰⁹Os lucros gerados pelas pessoas colectivas, são nela tributados (primeira tributação),e, quando distribuídos aos seus sócios ou membros, estes também vão ser tributados pelos mesmos lucros (dupla tributação).

²¹⁰O regime poderia designar-se regime especial de imputação de rendimento líquido. A distinção entre uma denominação adotada (transparência fiscal) e a designação como imputação especial depende do foco em que a questão é analisada: do ponto de vista sujeito passivo do imposto ou do ponto de vista do método de eliminação da dupla tributação.

²¹¹Integração da tributação das pessoas singulares e colectivas e não apenas uma articulação como acontece com os outros dois métodos de eliminação da dupla tributação económica: a isenção e o crédito de imposto.

As soluções que encontrou para estes problemas levaram à introdução do regime de transparência fiscal nos códigos que regem a tributação do rendimento destas pessoas coletivas e singulares: o CIRC (artigo 6.º e 12.º) e o CIRS (artigo 20.º).

3. A INFLUÊNCIA DO DIREITO EUROPEU

O Direito Europeu originário (ou seja: os Tratados comunitários, atualmente Tratados europeus) não se referem expressamente à tributação do rendimento nos ou dos Estados Membros ²¹², e muito menos impõem qualquer modelo de tributação do rendimento ²¹³.

É no Direito derivado, especialmente nas Diretivas ²¹⁴, e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, que devemos procurar as referências e

²¹²A legislação relativa à tributação das sociedades baseia-se habitualmente no artigo 115.º do TFUE, que permite a adoção de diretivas para a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-Membros que tenham incidência direta no estabelecimento ou no funcionamento do mercado interno, e que prevê a unanimidade e o processo de consulta.

Também os artigos 65.º e 45.º do TFUE que se referem à livre circulação de capitais e de trabalhadores, os artigos 110.º a 113.º, relativos à eliminação da dupla tributação e o artigo 55.º que proíbe a discriminação entre os nacionais dos Estados-Membros no que diz respeito à participação financeira no capital das sociedades são aplicados no âmbito da tributação direta.

²¹³No que à transparência fiscal, enquanto método de tributação do rendimento de pessoas coletivas, respeita, nada é dito de modo direto, excepto no que respeita aos AEIE, que por natureza são entidades nascidas do Direito Europeu, estando o seu regime jurídico previsto no Regulamento (CEE) nº 2137/85 do Conselho, de 25 de Julho de 1985, o qual foi transposto para o direito interno pelo Decreto-Lei n.º 148/90, de 9 de Maio, em vigor desde 8 de Junho de 1990, como se refere no ponto desta dissertação referente a estes agrupamentos.

²¹⁴Leia-se o artigo “Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades” disponível em http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/pt/FTU_5.11.2.pdf.

Refiram-se ainda, como ilustração do que se afirmou as seguintes Diretivas:

DIRECTIVA 2011/96/UE DO CONSELHO de 30 de Novembro de 2011 relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes;

DIRECTIVA 2009/133/CE DO CONSELHO de 19 de Outubro de 2009 relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de activos e permutas de acções entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro;

influências relativamente à tributação do rendimento. Existem ainda algumas comunicações salientam a preocupação de prevenir a evasão fiscal e a dupla tributação na União Europeia e os acordos fiscais prévios («*tax rulings*») para grandes empresas em alguns Estados-Membros.

Todavia, como se disse já, a Reforma fiscal dos anos 80 do século XX era incontornável também por força da integração de Portugal na CEE, e as suas soluções são também influenciadas pelo quadro fiscal existente na Europa, atento o papel que o Direito comparado sempre tem e a força do efeito mimético, como é assumido no § 3.º do ponto 2 do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88, de 30 de novembro.

4. A EXPERIÊNCIA DE OUTRAS JURISDIÇÕES FISCAIS

Naquele ponto 2 do preâmbulo do Decreto-lei 442-B/88, de 30 de novembro também se assume que “(...) tendo-se acolhido no IRC, com as adaptações impostas pelos condicionalismos económico-financeiros do nosso país, algumas das soluções legislativas que vêm sendo consagradas em consequência dessas reformas”.

Assim, para entender melhor o regime de transparência fiscal português e poder extrair a conclusão que é o objeto desta dissertação – aferir se deve manter-se ainda que com aperfeiçoamentos ou se deve ser revogado – entendemos ser de grande relevância analisar regimes que, pelo pioneirismo (França) ²¹⁵, pela proximidade conceptual (Espanha e Alemanha), pela diferença (Reino Unido e Estados Unidos da América) ²¹⁶, pela concorrência ²¹⁷ na captação de investimento, podem abrir-nos os horizontes da reflexão.

DIRECTIVA 2003/49/CE DO CONSELHO de 3 de Junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes;

DIRECTIVA 2003/48/CE DO CONSELHO de 3 de Junho de 2003 relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros.

²¹⁵Sem esquecer que o regime de transparência fiscal foi introduzido na Suécia em 1902.

²¹⁶Uma vez que são sistemas jurídicos não continentais.

Antes de mais, diga-se que nestas jurisdições a qualificação da sociedade ou agrupamento como pessoa coletiva transparente ²¹⁸ pode resultar de uma lista exaustiva de entidades consideradas transparentes ou opacas imposta pela lei fiscal, como acontece em Portugal, na Irlanda ou em Itália, ainda que com *nuances* ou resultar da opção do próprio contribuinte (“método *check in the box*”) como nos Estados Unidos da América.

Após a breve visão do regime nas jurisdições fiscais escolhidas iremos comparar cinco aspetos: tipo de regime (total ou parcial); objetivos do regime; natureza obrigatória ou opcional; sujeição pessoal; tributação do rendimento imputado.

FRANÇA

Com a lei fiscal de 1917 ²¹⁹, cada classe de rendimentos tinha o seu próprio imposto que era aplicado aos contribuintes em geral, independentemente destes serem pessoas singulares ou coletivas.

²¹⁷Veja-se sobre o tema Catarino, João Ricardo, "A Concorrência Fiscal Entre Regiões no Quadro Europeu - A Dialéctica Entre a Regionalização e o Tributo", Cadernos Ciência e Técnica Fiscal (CTF) n.º 402 (2001).

²¹⁸A OCDE criou regras gerais interpretativas para resolver situações de dupla (ou mesmo tripla) tributação, que podem advir da aplicação cega da regra tributária no país de residência do investidor, independentemente do que ocorra no país de origem dos ganhos.

Nas entidades transparentes, usualmente denominadas “partnership”, os lucros transitariam diretamente para os sócios, sem tributação na entidade. Nas entidades opacas, comumente designadas “corporation”, os lucros são tributados na entidade e posteriormente, ou eventualmente, distribuídos aos sócios como dividendos.

A classificação de uma entidade como partnership pode ter três origens: 1) “check in the box” – é o próprio contribuinte que escolhe se quer constituir uma entidade transparente ou opaca. Este método é usado nos Estados Unidos da América; 2) Lista exaustiva de entidades estrangeiras transparentes e opacas – é o método usado na Irlanda; 3) Só as entidades residentes podem ser transparentes – é o método usado em Itália; 4) sociedades estrangeiras controladas por ou coligadas com sociedades brasileiras são consideradas sociedades transparentes, independentemente de existirem normas em Tratados que entendam que não o são e ignorando as recomendações gerais da OCDE relativas à harmonização tributária entre os Estados.

²¹⁹O código do imposto sobre o rendimento francês, a que tivemos acesso no sítio da administração fiscal francesa (<http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/>), é um dos Livros em que se divide o Código Geral dos Impostos (CGI), que poderemos dizer que tem uma estrutura orgânica semelhante à do nosso Código Civil, dividindo-se em Livros, que tratam, cada um duma vertente/imposto. Este Código está no Código Geral dos Impostos (CGI) - Livro I (determinação e liquidação do imposto) - Parte I (Impostos Estatais) - Título I (Impostos diretos e taxas) - Capítulo IV (disposições comuns a impostos e taxas, rendimentos e benefícios de que tratam os Capítulos I a

Em 1948, introduziu-se a transparência fiscal, que é obrigatório, e especial, relativamente ao imposto das sociedades (IS), permitindo tratar de forma diferente as sociedades nas quais a responsabilidade dos sócios, pelas dívidas da sociedade, é ilimitada, não as tributando a elas e sim aos sócios ²²⁰, pois que são os sócios o sujeito passivo de facto, ainda que seja a sociedade o sujeito passivo de direito.

Isto significa que o único objetivo do regime é a neutralidade: quer obtenham o seu rendimento sob a forma individual ou societária, os sócios de responsabilidade ilimitada serão sempre tributados por esse rendimento, como se exercessem individualmente de forma a assegurar o mesmo nível de tributação, sendo a base de tributação a matéria coletável que lhes é imputada pela sociedade transparente, imputação que é sempre feita no exercício em que é apurada.

Em 1962 surgem os agrupamentos de interesse económico, cujos membros têm as mesmas características jurídicas dos sócios das sociedades civis, pelo que também passam a integrar o regime de transparência fiscal.

Ora o *Impôt sur les Sociétés* (IS) incide sobre o rendimento das entidades com e sem personalidade jurídico-tributária, sujeitando à transparência fiscal as sociedades civis sob forma civil ²²¹, os agrupamentos de empresas e as compropriedades.

A transparência fiscal ficam sujeitas certas sociedades de forma obrigatória, existindo:

- transparência fiscal total para as “*société transparentes*” e

III) - Secção II (imposto sobre o rendimento e imposto sobre as sociedades) - capítulos IX a XVI da Secção II.

²²⁰Note-se que só os sócios que têm responsabilidade ilimitada são sócios transparentes. Os sócios com responsabilidade limitada são tratados de forma idêntica nas sociedades transparentes e opacas.

²²¹Estão neste regime de transparência fiscal as seguintes sociedades, agrupamentos e compropriedades (cf. artigo. 8º do CGI):

Sujeitas a Transparência fiscal parcial: Sociedades em comandita simples (só os lucros dos sócios comanditados, cuja responsabilidade é ilimitada)

Sujeitas a transparência fiscal total: Sociedades em nome coletivo; Sociedades civis; Sociedades civis profissionais; sociedades em participação quanto aos lucros dos membros com responsabilidade ilimitada; sociedades de cariz familiar e responsabilidade limitada; Sociedades de construção de imóveis; Sociedades dissolvidas judicialmente; Empresas unipessoais de responsabilidade limitada; explorações agrícola de responsabilidade limitada; Usufrutuários de compropriedades; Agrupamentos de interesse económico (art.º. 239º, quarto do CGI); Agrupamentos de interesse público; Agrupamentos Agrícola; Agrupamentos de cooperação em saúde e agrupamentos de cooperação social e médico-social.

- transparência fiscal parcial para as “*société translucide*”, compostas por sócios transparentes e sócios não transparentes, podendo estes sócios não transparentes – que têm responsabilidade limitada - optar pela tributação pelo regime geral de imposto sobre as sociedades²²².

Outras sociedades podem ficar sujeitas a transparência fiscal se optarem por esse regime (sociedades de responsabilidade limitada, anónimas e por acções podem, por opção²²³).

O regime de transparência fiscal foi criado com o objetivo de tributar as sociedades de pessoas de forma desagravada face às sociedades comerciais, mas as taxas atuais do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares acabam por ter exactamente o resultado que se pretendeu evitar²²⁴.

Pontos comuns entre o regime francês e o português são a imputação da matéria coletável e a não tributação das sociedades transparentes, em sede de imposto sobre as sociedades, apesar de estarem vinculadas a cumprir todas as obrigações declarativas que também impendem sobre as sociedades não transparentes.

Quanto a especificidades do regime francês que não foram acolhidas pelo legislador português temos a existência de cambiantes no regime de transparência fiscal, o qual, relembra-se, pode ser um regime obrigatório ou facultativo, e, se obrigatório, pode dividir-se em total e parcial.

²²²Podem optar pela tributação dos lucros de acordo com o regime de IS (conforme o §3 do art.206º do CGI), as seguintes sociedades: em nome coletivo; em comandita simples; civis; sociedades em participação; sociedades unipessoais de responsabilidade limitada; explorações agrícola de responsabilidade limitada; agrupamentos de interesse público; sociedades dissolvidas judicialmente; sociedades civis profissionais; agrupamentos de cooperação de saúde, de cooperação social e médico-sociais.

²²³A opção pela tributação deve ser exercida até ao final do terceiro mês do exercício a partir do qual a empresa pretende beneficiar da tributação de acordo com o regime de transparência fiscal, seno essa opção irrevogável (art.239º do CGI) para as sociedades de pessoas que optaram após 1 de Janeiro de 1981 (cf. nº3 do art.239º do CGI) e revogável para as sociedades constituídas antes de 1981, formadas por familiares em linha reta, irmãos ou cônjuges, desde que todos os sócios estejam de acordo.

²²⁴Em 2015, a taxa geral de IS era de 33,33%, enquanto a taxa progressiva de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares variava entre 14% e 45%.

ESPAÑA

Em Espanha, as entidades transparentes têm também um regime especial de tributação em sede de imposto sobre as sociedades ²²⁵, nos termos do qual imputam a matéria coletável aos sócios, sendo estes tributados em nos impostos correspondentes ao IRS, ao IRC ou no Imposto dos não residentes ²²⁶, consoante o caso.

Sociedades transparentes, para a LIS, são sociedades civis com ou sem personalidade jurídica ²²⁷; unidades económicas ou patrimónios autónomos sem personalidade jurídica ²²⁸, que poderemos dizer corresponderem às sociedades de

²²⁵O imposto sobre as sociedades é o imposto correspondente ao IRC português, sendo regulado pela *Ley del Impuesto sobre Sociedades* (LYS), Ley 27/2014, de 27 de noviembre (acessível em http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Impuesto_sobre_Sociedades.shtml, ou em <https://www.boe.es/legislacion/codigos>). Determina ao LYS no seu artigo 6.º, n.º 2 que “Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades”, norma que é idêntica ao artigo 12.º do CIRC.

²²⁶Distintamente do que sucede no sistema fiscal português, no que à tributação do rendimento respeita, o sistema fiscal espanhol divide a tributação entre pessoas singulares residentes, pessoas coletivas residentes e pessoas não residentes.

²²⁷Estas pessoas coletivas correspondem, grosso modo às pessoas coletivas a que se refere o artigo 2.º, nº 1, b) do CIRC, entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC no regime de transparência fiscal. Esclarece o artigo 2.º, n.º 2 do CIRC que se incluem na designação de entidades sem personalidade jurídica as heranças jacentes, as pessoas coletivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial antes do registo definitivo (ou seja: as sociedades irregulares).

²²⁸Transcreve-se o artigo 5.º da LIS para melhor entendermos que entidades coletivas e patrimónios autónomos são estes: “Concepto de actividad económica y entidad patrimonial. (...) 2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica./El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidado. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores./ A estos efectos, no se computarán como valores: a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias./b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas. / c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto. / d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga

simples administração de bens incluídas pelo CIRC no regime de transparência fiscal, e ainda compropriedades, condomínios, heranças indivisas e heranças jacentes.

Olhando para a evolução do “*Régimen especial de atribución de rentas*” ²²⁹, vemos que entre 1967 e 1978 permitia que fossem imputados aos sócios os resultados negativos apurados na sociedade, sendo possível que esta tivesse como sócios outras sociedades de transparência. Este regime teve grande adesão por possibilitar a dedução de encargos não admitidos na tributação das pessoas singulares e diferir um ano a tributação sem necessidade de recorrer ao diferimento da distribuição de lucros.

Com a LIS que passou a vigorar a partir de 1978 (*Ley 61/1978, de 27 de diciembre*) e que deve ser conjugada com o IRPF (*Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ley 44/1978, de 8 de septiembre*), eram sujeitos passivos do regime, por obrigação, as sociedades de simples administração de bens e, por opção, outras sociedades de pequena ou média dimensão (efetivamente, a lei dizia que não podiam ter mais de 25 sócios, nem um capital superior a um milhão de pesetas, o que era um valor aproximado a € 6.010,00 ²³⁰) e ainda associações e agrupamentos temporários de empresas e cooperativas (cf. o artigo 19.º da LIS e 12.º do IRPF). O regime mantém as características que tinha na *Ley* anterior alterando contudo a forma de imputação do rendimento aos sócios pessoas singulares, que se fazia de acordo com a natureza dos rendimentos obtidos (imputando-os a todas as categorias do IRPF) e não apenas como rendimento líquido imputável apenas à atividade profissional ou empresarial do sócio.

Em 1991, passa a não ser possível uma sociedade transparente ser sócia de outra sociedade transparente, evitando assim o deferimento da tributação.

de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.”

²²⁹ Numa tradução livre, traduzir-se-á por regime de imputação de rendimentos, sendo curioso notar que esse era igualmente o nome proposto para o regime pela Comissão da Reforma Fiscal dos anos 8, tendo inclusive sido a epígrafe do artigo que se referia ao regime. Esta designação caiu em sede de IRC mas mantém-se em sede de IRS (cf. artigo 20.º do CIRS).

²³⁰ A peseta era a moeda oficial em Espanha até 1999, data em que foi substituída pelo euro, equivalendo um euro a 166.386 pesetas.

Em 1995, a *Ley 43/1995. de 27 de diciembre*, (LIS) tornou o regime apenas obrigatório, determinando que as sociedades a ele sujeitas fossem tributadas em imposto sobre as sociedades (IS), tendo deixado de ser possível imputar resultados negativos ²³¹. O imposto pago pela sociedade transparente passou a poder ser considerado pagamento por conta do imposto devido pelos sócios.

É importante deixar a nota de que o regime de transparência fiscal português, introduzido em 1989, pelo então artigo 5º do CIRC, (actual artigo 6.º), reflete a versão a redação que a lei dava em 1985 ao regime de transparência fiscal espanhol.

Em 2014, a tributação das pessoas coletivas é revista no âmbito da *Ley 27/2014, de 27 de noviembre* que altera a *Ley del Impuesto sobre Sociedades*, continuando a não tributar directamente a sociedade transparente ²³².

Feito este olhar pela evolução e características do regime espanhol, comparemo-lo com o regime português.

No que respeita aos sujeitos passivos do regime, as sociedades comerciais ²³³, estão excluídas em Espanha, enquanto em Portugal, em determinadas circunstâncias,

²³¹Sobre a alteração de 2009 ver: Carmen Botella Garcia-Lastra, Régimen Fiscal de la Transparencia Fiscal Interna, na obra coletiva «Manual del Impuesto sobre Sociedades», Dirección de Juan José Rubio Guerrero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, pp. 813/850; Carmelo Lozano Serrano, La Transparencia Fiscal, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, 17, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001; José Antonio Antón Perez, Notas sobre el Régimen de Transparencia Fiscal, Crónica Tributaria, n.º 100/2001, pp. 49/52.

²³²O artigo 6.º da Ley 27/2014, de 27 de noviembre estabelece que “1. Las rentas correspondientes a las sociedades civiles que no tengan la consideración de contribuyentes de este Impuesto, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como las retenciones e ingresos a cuenta que hayan soportado, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio”.

²³³A este propósito, escreve-se no § 4º do ponto III do Preâmbulo da LIS, que “En el ámbito de los contribuyentes, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles que tienen objeto mercantil, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas. Esta medida requiere incorporar un régimen transitorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regule la traslación de este tipo de entidades como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a contribuyentes de este Impuesto.” Isto mesmo se reflete depois no artigo 7.º, nº 1, a) do texto da LIS, que estipula que “1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.”

podem ser tributadas de acordo com as regras do regime de transparência fiscal ²³⁴. Também os ACE e os AEIE, que fazem parte do regime de transparência fiscal português, têm um regime especial na LIS ²³⁵, não integrando o regime de transparência fiscal. Em sentido contrário, o regime espanhol inclui realidades que no regime português estão fora do âmbito do regime.

Quanto aos objetivos, os quatros objetivos enunciados no regime espanhol estão presentes no português, se bem que três o estejam expressamente (o controlo da evasão fiscal, a neutralidade da tributação e a eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos) e um (o objetivo da segurança jurídica, que visa a diminuição dos litígios entre Administração Fiscal e contribuintes), não tenha sido enunciado expressamente pelo legislador português ²³⁶.

No âmbito de apuramento da matéria coletável da entidade transparente, o regime espanhol apresenta também aplica regras relativas a preços de transferência nas transações entre a entidade e os seus membros e permite a imputação de resultados negativos, que no CIRC apenas são permitidos aos membros do ACE ou AEIE mas não o são aos sócios de sociedades transparentes.

Quanto à imputação aos sócios, da matéria coletável apurada pela sociedade transparente, aos sócios pessoas singulares, esta é imputada como rendimento líquido da categoria de rendimentos que lhe deu origem na sociedade transparente (inserindo-se em distintas categorias do IRPF) o que não ocorre em Portugal, que considera que essa matéria coletável é sempre rendimento líquido da Categoria B.

ALEMANHA

Ou seja: as sociedades civis sob forma comercial passam a não poder ser tributadas em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas físicas

²³⁴São exemplo disso as sociedades de profissionais, que constituem o maior universo de sujeitos passivos deste regime.

²³⁵ “Artículo 4. Hecho imponible. (...) 2. En el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se entenderá por obtención de renta la imputación al contribuyente de las bases imponibles, gastos o demás partidas, de las entidades sometidas a dicho régimen. “

²³⁶ Todavia a segurança jurídica é um dos conseguintes do regime de transparência fiscal como atesta o facto de este ter sido objeto de raras e tão “cirúrgicas” alterações legislativas no decurso dos quase 30 anos da sua vigência, como se pode ver no Anexo I a esta dissertação.

No que respeita à tributação do rendimento, a legislação alemã distingue contribuintes sujeitos passivos residentes, que têm uma responsabilidade fiscal ilimitada (*unbeschränkter Steuerpflicht*), sejam sociedades ou pessoas singulares; e sujeitos passivos não residentes que têm uma responsabilidade fiscal limitada (*beschränkter Steuerpflicht*).

As sociedades de capitais (*GmbH*²³⁷ e *AG*²³⁸) estão sujeitas a Imposto sobre o Rendimento das Sociedades (*Körperschaftsteuer*). Que coexiste com um regime de semi-transparência, que se aplica às sociedades em comandita por ações (*Kommanditgesellschaft auf Aktien - KgaA*), um tipo híbrido entre as sociedades anónimas e as sociedades de pessoas com responsabilidade limitada, que o regime francês classificaria como sociedades translúcidas, aplica-se um regime de semi-transparência: aos sócios que são sociedades anónimas aplica-se o regime geral do imposto sobre as sociedades e aos sócios de responsabilidade ilimitada aplica-se o regime de transparência fiscal.

REINO UNIDO

O *Corporate Income Tax (CIT)* surge com o *Finance Act* de 1965 e, atualmente²³⁹, tributa os rendimentos e os ganhos das sociedades comerciais. As empresas em nome individual e as sociedades de pessoas são tributadas não pelo CIT mas sim pelo *income tax*, imposto similar ao IRS.

Em abril de 2015 a taxa do *Corporate Income Tax (CIT)* passou a ser uma taxa única de 20%²⁴⁰, enquanto o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, tem uma tributação progressiva que varia entre 20% e 45%, pelo que o exercício da atividade através de uma sociedade de capitais tende a ser fiscalmente mais

²³⁷ *GmbH* é a abreviatura de "*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*" que equivale, no CSC português a "Sociedade de Responsabilidade Limitada", correspondendo a abreviatura "*GmbH*" a "Lda".

²³⁸ *AG* é a abreviatura de *Aktiengesellschaft*, que no CSC corresponde a uma sociedade anónima (sociedade comercial que tem o capital social dividido em ações).

²³⁹ A versão mais recente do *Tax Act* é de 2016, tendo uma parte dedicada à tributação das pessoas singulares (*income tax*) e outra às pessoas coletivas (*corporate tax*). Está acessível no sítio oficial do governo britânico: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents/enacted>.

²⁴⁰ Esta taxa veio substituir o sistema de duas taxas: uma de 21%, sobre os lucros superiores a £ 300.000 e outra de 20% para lucros inferiores àquelas £ 300.000.

vantajoso que através de uma sociedade transparente, em especial para lucro mais elevados ²⁴¹.

O objectivo do regime de transparência fiscal é eliminar a dupla tributação dos dividendos, e por isso é um regime obrigatório para as *partnerships*.

Atento este objectivo, muitos entendem ser um regime de captação de investimento estrangeiro, quando este objectivo é partilhado por outras jurisdições que não dão destaque a esta característica do sistema.

As *partnership*, correspondem a associação de duas ou mais pessoas, singulares ou coletivas, com o objectivo de exercer uma atividade económica lucrativa, sendo juridicamente autónomas dos seus sócios.

No Reino Unido, as formas comuns de *partnerships* são as *Limited Partnership* – LP ²⁴², as *Limited Liability Partnerships* – LLP ²⁴³, e *Scottish Partnerships* ²⁴⁴, que, fiscalmente, são sociedades transparentes.

²⁴¹O mesmo acontece no regime de transparência fiscal português como evidenciam os quadros comparativos de tributação de sociedades transparentes versus sociedades não transparentes que inserimos no ponto relativo à distribuição de lucros.

²⁴²As *Limited Partnership* caracterizam-se pelo facto de nelas coexistirem dois tipos distintos de sócios: os que são responsáveis pessoal e ilimitadamente pelas dívidas da sociedade, e os sócios cuja responsabilidade está limitada ao montante das suas contribuições.

²⁴³As *Limited Liability Partnerships* (LLP), são pessoas coletivas com personalidade jurídica separada da dos seus sócios e possuem plena capacidade jurídica, tal como as pessoas singulares (como se lê na secção 1(2)e (3) do LLP Act de 2000, acessível em <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/12/contents>).

Os direitos e deveres recíprocos das LLP e dos seus sócios, bem como dos sócios entre si, são estabelecidos por acordo ("*Partnership Agreement*") ou, quando este não existe, pelas normas legais aplicáveis (c. secção 5 do LLP Act 2000) nas quais se estatui que os sócios participam em partes iguais no capital da LLP e na administração da mesma, estando a sua responsabilidade limitada ao montante das suas contribuições.

As LLP surgem mais tarde que as *Limited Partnership*, sendo reguladas pelo Act 2000, que estabelece que esses sócios estão sujeitos ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, se forem pessoas singulares ou pelo *corporate income tax*, se forem pessoas coletivas.

Estas LLP têm que ser registadas na "*Companies Houses*" (acessíveis em <https://www.gov.uk/government/organisations/companies-house>) que é uma instituição do governo britânico com competência para aprovar a constituição e dissolução de sociedades e é a responsável pela guarda legal dos registos da informação que as sociedades estão legalmente obrigadas a fornecer, informação que é de consulta pública. Ou seja: as *Companies Houses* são o equivalente às Conservatórias do Registo Comercial portuguesas.

A LLP gozam de uma vantagem fiscal por serem tributadas como sociedade transparentes apesar da responsabilidade de cada sócio/partner ser limitada, como acontece nas sociedades de capitais, o que lhe confere uma estrutura híbrida.

Traços comuns e distintivos entre os sistemas fiscais analisados e o português

Em comum com o regime de transparência fiscal português temos a natureza das pessoas colectivas que obrigatoriamente o integram, o objectivo da eliminação da dupla tributação, a imputação de rendimento aos sócios e a não tributação das entidades transparentes, as quais, lá como cá, estão vinculadas a cumprir obrigações declarativas e contabilísticas.

MALTA

As entidades transparentes sujeitas a imposto sobre o rendimento são as sociedades em nome coletivo (*Partnerships En Nom Collectif*), as sociedades em Comandita (*Partnerships En Comandite* cujo capital não seja dividido em acções) e as sociedades civis (*Civil Partnerships*). O rendimento destas entidades é considerado como rendimentos dos sócios e tributado num regime idêntico ao da transparência fiscal português, sendo as demais pessoas colectivas ²⁴⁵ tributadas como entidades autónomas dos seus sócios: o rendimento sujeito a imposto é tributado de acordo com a residência ²⁴⁶, sendo o lucro tributável das pessoas coletivas quantificado a partir do resultado líquido do exercício, apurado nos termos da normalização contabilística com os ajustamentos (isenções, deduções e acréscimos) previstos no *Income Tax Act*, a que se aplica uma taxa de 35%.

²⁴⁴As *Scottish Partnerships* assemelham-se às LLP não sendo consideradas sociedades pelo *Corporate Income Tax*.

²⁴⁵São sujeitos passivos do imposto sobre as pessoas colectivas em Malta as seguintes entidades: 1) *Public Limited Companies* (PLC): sociedades comerciais de responsabilidade limitada que não podem, regra geral, ser constituídas com menos de dois sócios, pessoas singulares ou colectivas ou sócios fiduciários, não existindo requisitos de nacionalidade ou residência para os mesmos; 2) *Private Limited Company* (Ltd): sociedades comerciais de responsabilidade limitada que limitam o número de sócios a um máximo de 50 e a um mínimo de 2. Os sócios podem ser pessoas singulares ou coletivas ou sócios fiduciários, não existindo requisitos de nacionalidade ou residência para os mesmos; e 3) Sociedades unipessoais.

²⁴⁶De acordo com a residência a tributação é feita como segue:

- 1) Pessoas coletivas residentes e domiciliadas em Malta são tributadas pelo seu rendimento global, a uma taxa de imposto de 35%;
- 2) Pessoas com direção efectiva em Malta mas não domiciliadas em Malta, são sujeitas a imposto pelo rendimento e mais-valias obtidas em Malta e pelo rendimento recebido ou remetido para Malta, ficando as mais-valias obtidas fora de Malta (remetidas ou não para Malta) e os rendimentos obtidos e mantidos fora de Malta isentos de tributação em Malta;
- 3) Pessoas não residentes em Malta apenas estão sujeitas pelos rendimentos e as mais-valias obtidas em Malta.

Sumarizemos o que nos fica desta observação de como a transparência fiscal é tratada em outras jurisdições, comparando-as com o que ocorre em Portugal.

Desta breve apreciação em sede de Direito comparado, retiramos que existem regimes de transparência fiscal em diversas jurisdições, sendo muitos os pontos em comum entre eles: as entidades colectivas abrangidas que se distinguem das sociedades comerciais/de capitais; a responsabilidade e papel no exercício e na gestão da atividade da entidade coletiva; a imputação do rendimento, gerado na sociedade ou pessoa colectiva transparente, aos seus sócios ou membros, para efeitos de tributação na esfera pessoal destes; os objetivos prosseguidos, em especial a eliminação da dupla tributação económica e o controlo da evasão fiscal (todos obrigam ao cumprimento de obrigações declarativas e de informação contabilística), que todos seguem²⁴⁷

Identificados os traços semelhantes dos diferentes regimes fiscais importa também dar conta dos pontos em que diferem, inovando.

Começamos pelo facto do legislador português ter criado regimes jurídicos que apenas existem em sede de transparência fiscal, como as sociedades de profissionais, o que é inovador e só admite a versão de transparência fiscal total, quando em França, “pátria do regime” e na Alemanha se prevê a transparência fiscal parcial, aplicável às designadas sociedades translúcidas que são compostas por sócios de responsabilidade ilimitada e limitada.

²⁴⁷ Quanto ao objetivo de alcançar segurança jurídica, este parece só preocupar, pelo menos de forma explícita, o legislador espanhol.

Já o objetivo da neutralidade da tributação independentemente da forma individual ou coletiva escolhida para o exercício da atividade económica não é um objetivo de todas as jurisdições fiscais, até porque em algumas delas se permite a opção pela inclusão (caso francês e espanhol) ou não inclusão, também por opção (caso dos sócios de responsabilidade limitada em França que podem ser tributados de acordo com o regime geral do Imposto sobre as sociedades).

5 - RAZÕES DA INTRODUÇÃO DO REGIME NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

Chegou o momento de nos focarmos nas razões que levaram à inclusão do regime de transparência no sistema fiscal, em sede de impostos sobre o rendimento, e aos objectivos subjacentes a este regime e opção.

A introdução *ex-novo*, no sistema fiscal português, do regime de transparência fiscal ²⁴⁸, decorre da modernização e atualização do sistema fiscal português, nos anos 80 do século passado, sentida que era a necessidade de dinamizar a economia e ser competitivo ²⁴⁹.

Verifica-se que Portugal alinhou as suas opções fiscais com o que de mais moderno e eficiente era praticado na Europa (designadamente na maioria dos Estados da então CEE, actual União Europeia) e no mundo (em especial nos países membros da OCDE), onde existiam de facto, em muitas destas jurisdições fiscais ²⁵⁰, como se

²⁴⁸ O nome advém da designação francesa “*transparance*” usada em sede de Direito das Sociedades e Direito Comercial e não em Direito Fiscal. Nos sistemas anglo-saxónicos, este regime tem a designação de “*disregard of the legal entity*” ou “*lifting the corporate veil*”. Já no sistema alemão, que também nos inspirou, toma a designação de “*durchgriff*” e, no regime italiano, chama-se “*superamento della personalità*”.

No CIRC, para além deste regime de transparência fiscal do artigo 6.º, existe um outro regime obrigatório com a mesma designação, o regime aplicável às *CFC - Controlled Foreign Companies* (transparência fiscal internacional)-, que se refere à imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado a sociedades participadas residentes. Este regime, atualmente, inscrito no artigo 66.º do CIRC (anterior artigo 60.º e inicialmente artigo 57.º-B), tendo em comum a designação e a obrigatoriedade, nada mais tem em comum pois que se aplica a relações entre sociedades participadas sitas em jurisdições distintas, sendo um regime anti-abuso.

²⁴⁹ É sabido que a tributação das sociedades influencia as decisões de investimento internacional/estrangeiro e a consequente circulação de capitais, uma vez que os contribuintes aproveitam o facto dos sistemas tributários estarem em concorrência fiscal entre si, para atrair capital e empresas estrangeiras e também para evitar a deslocalização de capital e empresas nacionais.

Tal como os contribuintes, também os Estados e territórios pensam o seu sistema fiscal tendo em consideração todos os outros sistemas fiscais, em especial os que estão em concorrência direta consigo, tentando ter medidas de legislação fiscal semelhantes e igualmente atractivas, que contrariem ou evitem a deslocalização de uns contribuintes e atraiam outros.

²⁵⁰ Desde logo o sistema fiscal francês que foi pioneiro nesta matéria. Sobre este assunto, escreve Guimarães que a transparência fiscal era já uma figura jurídico-fiscal prevista no direito comunitário (in Guimarães, J.F. (Abril de 2008) “Transparência Fiscal”, obtido em 10 de Janeiro de 2015, de Revista Electrónica INFOCONTAB, nº 30, de Abril de 2008: <http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>, pp.1).

teve oportunidade de dar conta no ponto referente ao Direito Comparado, regimes fiscais idênticos ao regime de transparência fiscal do CIRC, isto é: regimes fiscais em que pessoas colectivas imputavam rendimentos aos seus sócios e membros, sendo estes e não aquelas tributados, não obstante a designação transparência fiscal não existisse expressamente nos textos legais.

É pois este com este contexto e motivações que é introduzido, no sistema fiscal português, com os Decretos-Lei nº 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de Novembro, que aprovaram o CIRS e o CIRC, respectivamente, o regime de transparência fiscal, que se encontra regulado, em especial, nos atuais artigos 6º (que foi o artigo 5.º de 1989 a 2001) e 12º do CIRC e nos artigos 20º e 31.º do CIRS (inicialmente artigos 19.º, 28.º e 29.º, respetivamente) ²⁵¹.

Uma nota mais, para dar conta de que o desenho inicial destes códigos foi sendo objecto de alterações ²⁵², algumas das quais em consequência de revisões legislativas ²⁵³, e ainda da evolução ocorrida na economia e na sociedade, tendo as alterações legislativas, referentes ao regime de transparência fiscal, sido escassas ²⁵⁴,

²⁵¹Para as sociedades ou agrupamentos transparentes que já existiam antes da entrada em vigor do CIRC, e do regime de transparência fiscal que este consagrou, houve que separar o apuramento dos resultados em dois períodos: um anterior à entrada em vigor ao qual se aplicaram as regras gerais de distribuição de lucros na partilha, e outro relativo ao período de vigência do regime de transparência fiscal, no qual nada houve já distribuição de lucros/resultados.

²⁵²As alterações ocorreram na redacção das normas do CIRC e do CIRS relativamente ao recorte das sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, bem como quanto à imputação da matéria colectável aos sócios, pessoas singulares, e nos diplomas legais que regulam os ACE e AEIE.

²⁵³Alguns doutrinários designam estas revisões do regime de tributação do rendimento como reforma fiscal. No ponto dedicado às reformas fiscais do século XX, trataremos de explicitar o conceito de reforma fiscal por nós adotado, dando conta das várias aceções em que a doutrina se refere a reforma fiscal.

²⁵⁴Compreende-se a escassez de alterações legislativas em matéria de transparência fiscal por duas ordens de razões. A primeira é relativa ao facto do regime assentar no recorte da sujeição subjectiva das pessoas colectivas por ele abrangidas, as quais têm regimes jurídicos previstos em legislação extra fiscal (é o caso das sociedades civis reguladas pelo Código Civil, e de muitas sociedades de profissionais reguladas por estatutos e regimes jurídicos próprios e é ainda o caso dos agrupamentos económicos, nacionais (ACE) e europeus (AEIE), regulados por legislação própria também). A segunda ordem de razões prende-se com o facto de o regime não ter normas próprias de determinação da matéria colectável, de cumprimento de obrigações declarativas ou de pagamento, pelo que as alterações que aconteçam nessas matérias não são relacionadas de forma direta e imediata com o regime de transparência fiscal. Para melhor entender esta problemática, consulte-se o Anexo I a esta dissertação onde são inseridas as normas que se referem a transparência fiscal, quer essa referência aconteça de forma direta e expressa, que ocorra de modo indirecto, incluídas que estejam em normas gerais do CIRC ou do CIRS.

pelo que importará perceber se se deve manter o regime de transparência fiscal nos mesmos moldes em que tem vigorado ao longo destes quase 30 anos, se deve ser objecto de alguns aperfeiçoamentos ou se pelo contrário de ser revogado por não fazer já sentido.

Para isso, vejamos quais são os seus traços nucleares, através de um olhar aos seus traços distintivos face ao regime geral de IRC e aos objectivos que o enformam.

6. NATUREZA ESPECIAL E CARACTERISTICAS DO REGIME

Começa-se por afirmar uma evidência: o regime de transparência fiscal é especial por se distinguir em alguns aspectos do regime geral. É pois especial por contraponto com o regime geral de IRC.

Desde logo trata-se de um regime de aplicação obrigatória a determinadas pessoas coletivas, resultando esta obrigatoriedade da natureza dessas pessoas colectivas nele incluídas e tendo como consequência uma sujeição subjectiva especial e obrigatória, tipificada no actual artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC²⁵⁵ que se traduz numa bipartição entre sujeito passivo instrumental (a pessoa colectiva transparente)²⁵⁶ e o sujeito passivo efectivo (os seus sócios e membros), o primeiro responsável pela determinação da matéria colectável e os segundos responsáveis pelo pagamento, o

²⁵⁵Para além deste regime de transparência fiscal do artigo 6.º do CIRC temos o das CFC - *Controlled Foreign Companies* –, a chamada transparência fiscal internacional, que também é um regime obrigatório de Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado, atualmente, inscrito no artigo 66.º do CIRC (anterior artigo 60.º e inicialmente artigo 57.º-B)

²⁵⁶Apesar da entidade transparente ser a pessoa colectiva que o CIRC identifica como sujeito passivo, no artigo 2.º, não lhe sendo exigido o pagamento do IRC, mas apenas o cumprimento de obrigações contabilísticas e declarativas relativas ao apuramento da matéria colectável e à sua imputação, há doutrina que as designa como “sujeito passivo instrumental”, designação que aqui adotamos.

que pode ser feito recorrendo ao mecanismo da desconsideração da personalidade tributária da entidade transparente ²⁵⁷.

Continuando, assinalamos que este regime obriga a que a determinação da matéria coletável de pessoas coletivas, tipificadas no artigo 6.º, n.ºs 1 e 2 do CIRC, se faça segundo as regras gerais ²⁵⁸ constantes do CIRC e aplicáveis a quem exerce uma atividade económica lucrativa e é residente em Portugal ²⁵⁹, por as incluir nas pessoas colectivas sujeitas a IRC por força do determinado no artigo 2.º, n.º 1, a) e 3.º, n.º 1, a) e 15.º, n.º 1, a).

Todavia, ao retirá-las da sujeição ao pagamento de IRC, declarando-as isentas (devendo entender-se esta isenção como uma não sujeição) da obrigação de pagamento do imposto (cf. artigo 12.º do CIRC) ²⁶⁰, vai impor-lhes que imputem, a matéria colectável nelas gerada e apurada a cada um dos seus sócios ou membros (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC), e que essa imputação se faça obrigatoriamente no exercício do seu apuramento (quando desse apuramento resulta matéria colectável de valor positivo).

Para além da imputação ter uma exigência relativa ao momento em que deve ser efectuada, tem outras relativas ao montante a imputar a cada sócio ou membro.

²⁵⁷Lembre-se que a pessoa coletiva transparente tem personalidade jurídica autónoma da dos seus sócios ou membros, possuindo plena capacidade jurídica, só não sendo sujeito passivo de todas as obrigações tributárias impostas pelo CIRC por opção do legislador.

²⁵⁸Fica já aqui a nota de que a redação do artigo 86.º-A, n.º 1, parece afastar as entidades transparentes da possibilidade de serem tributadas com base nas regras do regime simplificado de determinação da matéria coletável, ao referir que “podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação (...)”. Ora, sendo o regime de transparência fiscal do artigo 6.º do IRC considerado um regime especial de tributação face ao regime regra constante dos artigos 17.º a 52.º do CIRC e estando as pessoas colectivas a ele sujeitas isentas (não sujeitas) a IRC, nos termos do art.º 12.º do CIRC, afigura-se ser esta a conclusão a retirar.

²⁵⁹Grosso modo, o apuramento da matéria coletável obedece à seguinte sequência: aos rendimentos e ganhos (art.º. 20º) deduzem-se os gastos e perdas e os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais (art.º. 23º e 23.º-A), somando a esse resultado as variações patrimoniais positivas (art.º. 21º), e subtraindo as negativas (art.º. 24º). De seguida fazem-se as correcções fiscais (extra contabilísticas) a que haja, eventualmente, lugar (art.º. 25.º a 51º), deduzindo, ao resultado obtido, os prejuízos fiscais (art.º. 52.º) e os benefícios fiscais que operam por dedução à matéria coletável (subalínea 2) da alínea a) do n.º 1 do art.º. 15º).

²⁶⁰Subsiste porém uma obrigação de pagamento que é da responsabilidade das pessoas colectivas transparentes: o pagamento de tributações autónomas, o que faz sentido se relembrarmos que, por natureza, as tributações autónomas são uma forma de não permitir subtrações à matéria colectável, isto é incluem-se no apuramento da matéria colectável, não sendo um pagamento antecipado ou final do imposto.

Neste âmbito, determina o CIRC que a imputação se faça nos termos que resultarem do ato constitutivo ou modificativo da pessoa coletiva transparente, ou, se nada constar desses atos, se faça em partes iguais ²⁶¹, sendo essa imputação autónoma da distribuição efectiva ou do montante de lucros distribuídos ²⁶².

Esta autonomia da matéria colectável imputada face a lucros distribuídos, resulta da natureza de uma e dos outros, pois que a matéria colectável imputada é rendimento líquido da actividade, que se considera ser rendimento próprio do sócios (art.º 20.º do CIRC e 20.º do CIRS), atenta a natureza e especificidade da pessoa colectiva a que pertencem, especificidade a que já nos referimos, enquanto os lucros são retribuição de capital investido.

E, existe uma outra particularidade: a imputação que estas pessoas colectivas transparentes fazem, não respeita apenas a matéria colectável.

Vejamos.

As pessoas colectivas transparentes vão ter que imputar aos sócios e membros, na mesma proporção em que imputaram matéria colectável ou lucros/prejuízos, as deduções à coleta que lhe foram feitas a ela, pessoa colectiva transparente. Esta imputação ocorre por razões funcionais: sendo os sócios ou membros os sujeitos passivos no que respeita ao apuramento da coleta e pagamento do imposto, seria inexequível aplicar o direito da dedução à coleta às entidades transparentes, uma vez que estas não têm coleta.

Relativamente ao cumprimento de obrigações declarativas, a especificidade, face ao regime geral, reside no facto das pessoas colectivas transparentes, deverem entregar as declarações que o CIRC e o CIRS exigem, nos prazos aí determinados, mas, quanto ao seu preenchimento, este tem algumas especificidades de que adiante daremos conta, e que decorrem do facto de não ser destas pessoas transparentes a obrigação de pagamento, conforme se escreveu já.

²⁶¹A presunção de que na ausência expressa de regra, se presume que os sócios ou membros participam na entidade transparente em partes iguais, funda-se nos artigos 992.º CC e 22.º, n.º 1 do CSC.

²⁶²O que não significa que a imputação seja feita em todos os exercícios de tributação, mas apenas naqueles em que existe matéria colectável positiva, uma vez que não são imputados prejuízos aos sócios (embora o sejam aos membros dos agrupamentos económicos por imposição do seu regime jurídico específico).

Finalmente repete-se que o apuramento da coleta e tributação final acontecem na esfera dos sócios e membros e não na da sociedade ou agrupamento transparentes.

7. OBJETIVOS DO REGIME

São, em primeira linha, os objetivos e as pessoas que estão subjectiva e compulsivamente sujeitas ao regime que permitem estruturar e analisar este regime especial e ainda resolver questões que se coloquem na sua aplicação, em especial as que constituam casos dúbios ou de fronteira²⁶³.

E, por assim acreditarmos e tendo dado já atenção às pessoas, ao tentar perceber quem são e o que as distingue das demais e vamos agora conhecer e compreender os objetivos.

Comecemos por enunciar que os três grandes objectivos, visados pelo legislador com a adoção do regime de transparência fiscal, de acordo com o que o próprio inscreveu no ponto 3 do Preâmbulo do Decreto-lei que aprova o CIRC²⁶⁴, são: o controlo da evasão fiscal, a neutralidade e a eliminação da dupla tributação económica.

Não sendo obrigatório que estes objetivos estejam todos verificados em cada caso e em cada entidade transparente, pois que não são cumulativos, importa analisá-los um a um, querendo, antes disso expressar que o objetivo da segurança jurídica é também um objetivo do regime de transparência fiscal, e, ainda que o legislador

²⁶³Sobre esta temática leia-se o artigo “Regime de Transparência Fiscal: Viacentro – Administração de centros comerciais, SA”, da autoria de Maria Celeste Cardona, publica in Revista Fisco, nº 17 de Fevereiro de 1990.

²⁶⁴É a seguinte a redação dos §3 e 4 do ponto 3 do Preâmbulo: “Importa ainda sublinhar que, com objetivos de neutralidade, controlo da evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adotam em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal.(...) Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.”

português não o tenha enunciado em instrumento legal, como o fez, por exemplo o legislador espanhol, este objetivo existe e foi alcançado ²⁶⁵.

Passemos então agora à análise dos objetivos expressos na lei.

7.1. CONTROLO DA EVASÃO FISCAL

A Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80 elegeu o controlo da evasão fiscal como objectivo deste regime de transparência fiscal ²⁶⁶ atentos dois propósitos: obter mais receita fiscal, sendo que este é um objectivo fundamental e mais geral do sistema fiscal, que carece de ações tendentes a não permitir a erosão das receitas; e viabilizar a melhor distribuição da carga fiscal o que implica reduzir a evasão fiscal.

A medida típica de controlo da evasão fiscal, por parte dos legisladores fiscais, é o controlo do cumprimento voluntário das obrigações fiscais. Para o fazerem, impõem a entrega ou submissão desmaterializada de informação, via utilização de contabilidade, faturação e entrega de declarações, tudo instrumentos que permitem retirar informação sobre este cumprimento e cruzar a informação de cada contribuinte com a informação fornecida por terceiros, assim logrando comprovar a

²⁶⁵ Todavia a segurança jurídica é um dos conseguintes do regime de transparência fiscal como atesta o facto de este ter sido objeto de raras e tão “cirúrgicas” alterações legislativas no decurso dos quase 30 anos da sua vigência. Em algumas jurisdições fiscais, como por exemplo Espanha, é mesmo um objetivo que se enuncia como sendo pretendido com o regime.

²⁶⁶ A evasão é um comportamento ilícito (delituoso), punido por lei (lei criminal ou contra-ordenacional), que importa prevenir e que se distingue de outros comportamentos com os quais, por vezes é confundido como seja o planeamento fiscal que é um comportamento lícito que permite aos contribuintes reduzir os custos fiscais, por meios legais. Citando doutrina portuguesa, leia-se o que sobre estas figuras escrevem António Carlos dos Santos, in “Planeamento Fiscal, Evasão Fiscal e Elisão Fiscal: o fiscalista no seu labirinto”, publicado na Revista Fiscalidade, Abril-Junho 2009, Instituto Superior de Gestão, págs. 61 e ss, e Saldanha Sanches, in “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, Revista Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 398, 2000, ainda que este Professor atribua à evasão fiscal um sentido amplo, que, de acordo com este Mestre pode traduzir-se em qualquer comportamento de redução indevida da carga fiscal, por contrariar qualquer dispositivo da lei fiscal, seja este comportamento ainda lícito ou já ilícito.

Quanto ao modo como é referido, há quem fale em combate à evasão fiscal, mas quer a Comissão da reforma dos Impostos sobre o rendimento que concebeu e elaborou o CIRC quer a maioria das jurisdições fiscais estrangeiras, referem-se ao controlo da evasão.

veracidade da informação obtida e encontrar fragilidades, inexactidões ou omissões que tenham sido praticadas, para lhes pôr termo.

Esta imposição de obrigações acessórias é mais densificada relativamente às pessoas colectivas ou jurídicas que relativamente às pessoas singulares ou físicas jurídicas, por serem aquelas mais facilmente indetectáveis na sua interacção com a administração fiscal que estas últimas que, por natureza são visíveis, físicas!

Daqui extraímos duas conclusões que importam para entender o interesse que o legislador terá tido ao seleccionar este objectivo como um dos que teria que estar presente neste regime:

1) para o controlo da evasão fiscal um instrumento adequado é a existência de declarações fiscais e de contabilidade (obrigações acessórias); e

2) é de especial importância o controlo das pessoas jurídicas e dentro destas, das que se são geridas pelos seus sócios ou membros e de acordo com a vontade destes, (pessoas colectivas transparentes).

Ou seja: a razão da existência de obrigações declarativas impostas, cada vez em maior número, pormenor e mais síncronas (*“on time”*) é a de evitar a evasão fiscal, tendo esta sido uma preocupação explícita do legislador do CIRC quanto ao regime de transparência fiscal.

Em sede normativa, o controlo da evasão fiscal traduziu-se, quanto a nós, em não dispensar as pessoas coletivas transparentes de cumprir todas as obrigações contabilísticas, de facturação e de informação que impõem às demais pessoas coletivas (cf. artigos 117.º e ss do CIRC), para assim obviar o risco de evasão fiscal, não obstante lhes tenha concedido uma não sujeição da obrigação de pagamento, atenta a sua natureza a que já nos referimos, e em coerência com o objectivo da neutralidade fiscal, como melhor veremos adiante (cf. Artigo 12.º do CIRC).

Concluimos pois, quanto a este objectivo enunciado pelo legislador fiscal do IRC, que o mesmo foi alcançado.

7.2. NEUTRALIDADE

Em sede de impostos do rendimento, o princípio da neutralidade traduz-se em sujeitar o mesmo montante de rendimento à mesma carga tributária qualquer que seja a pessoa que o aufera (vertente em que se conexas com a capacidade contributiva), e qualquer que seja a forma, jurídica ou não jurídica, elegida para exercer a actividade económica que gera esse rendimento²⁶⁷.

Em suma: existe neutralidade fiscal se o montante de imposto a pagar pelos contribuintes, relativamente a rendimentos do mesmo valor e da mesma natureza, for equivalente, sejam estas pessoas singulares ou colectivas.

Este princípio tem em vista que os contribuintes não façam as suas opções, no que para o caso da transparência fiscal releva, não optem pelo exercício de uma actividade económica sob a forma ou colectiva em vez de a exercerem a título individual, por razões puramente fiscais, isto é: com o propósito de diminuir a carga fiscal.

Deve salientar-se que o controlo da evasão fiscal não coloca em crise o direito ao planeamento fiscal²⁶⁸, cabendo ao legislador fiscal assegurar que tal aconteça, desde logo ao conceber os impostos sobre o rendimento em que a carga fiscal a que pessoas singulares e colectivas estão sujeitas se equivalha o mais possível²⁶⁹, assim respeitando a capacidade contributiva de cada um²⁷⁰.

²⁶⁷ É a livre autonomia privada, que se funda no princípio da liberdade de gestão (cf. artigos 61.º, 80.º, c) e 86.º da CRP), que legitima os contribuintes a poderem escolher livremente a forma e a organização empresarial de entre vários binómios: empresa individual/empresa societária; sociedade simples/grupo de sociedades; grupo de sociedades/agrupamento complementar de empresas; estabelecimento estável/sociedade afiliada; agrupamento complementar de empresas/agrupamento europeu de interesse económico. A escolha que fizerem condicionará a carga fiscal que lhes será imposta.

²⁶⁸ O planeamento fiscal é um comportamento lícito (*intra legem*), que configura uma opção pela forma mais favorável de tributação, quer seja empresarial, quer seja pessoal. O planeamento fiscal distingue-se da evasão fiscal (que sendo ainda um comportamento lícito, convoca um abuso da liberdade de planeamento fiscal) e da fraude fiscal (que é já uma infração à lei fiscal concretizada na prática de atos ou negócios ilícitos com intuito de diminuir ou diferir de forma irregular o montante de imposto a pagar, numa atitude *contra legem*).

²⁶⁹ Todavia, cabe assinalar que actualmente, não existe neutralidade fiscal entre o exercício individual ou empresarial de uma actividade económica, sendo esta última fortemente favorecida por vários factores. Assinalemos alguns: 1) A disparidade entre as taxas de tributação de IRS (entre

Explanado o conceito, parece pacífico afirmar que subjacente à eleição do objectivo da neutralidade, como um dos pilares do regime fiscal de transparência fiscal interna, esteve a tentativa, por parte da Comissão da Reforma Fiscal dos anos 80, de evitar que a opção pela forma societária de exercício da actividade económica, em especial nestas pessoas coletivas, que vimos já terem como característica ser a vontade e a gestão dos sócios que nelas prevalece, se fundasse exclusivamente no propósito de conseguir uma poupança fiscal, configurando como que uma norma anti abuso ²⁷¹.

O objectivo da neutralidade, presente na concepção do regime fiscal de transparência fiscal interna, foi positivado no CIRC mediante a desconsideração da forma jurídica e da personalidade tributária da entidade colectiva transparente.

Esta desconsideração concretizou-se na adoção do mecanismo de imputação, aos sócios e membros – sejam pessoas singulares ou pessoas coletivas –, da matéria colectável ou do lucro/prejuízo, apurado pela pessoa colectiva transparente, conjugado com a não sujeição da pessoa colectiva transparente, ao pagamento do imposto, que constitui obrigação dos seus sócios ou membros, tornando assim irrelevante a forma jurídica (colectiva/societária ou individual) escolhida para o exercício de uma actividade económica ²⁷² (cf. artigo 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC e 20.º do

os 14,5% e os 48%, a que acresce uma sobretaxa de 3,5%) e de IRC (17% para até 15.000€ e de 21% acima desse valor); 2) Os custos elegíveis na determinação da matéria colectável, em sede de IRC, que não são aceites na Categoria B de IRS; 3) Os custos de cumprimento que são mais elevados para quem exerce isoladamente uma atividade, porquanto uma sociedade só é obrigada a ter um contabilista certificado ou um revisor oficial de contas e pode repartir custos comuns, enquanto no exercício individual, para quem queira ou tenha que ter contabilidade organizada, não há repartição de custos nem partilha de contabilista ou revisor de contas; 4) A esta não neutralidade fiscal acresce ainda uma não neutralidade extra fiscal, como por exemplo a maior facilidade de acesso a financiamento, quer no mercado de capitais, quer no mercado bolsista, por parte das sociedades.

²⁷⁰O legislador fiscal mede a capacidade contributiva, manifestada pelos sócios ou membros e não a da sociedade ou agrupamento, pelo que é indiferente que estes exerçam a atividade de modo colectivo ou individual directamente ou indirectamente.

²⁷¹Por exemplo, a opção por exercer uma atividade económica sob a forma de sociedade civil, nos casos em que o objeto social não exige, nem recomenda, o exercício sob essa forma, pode ter como único ou principal objectivo transferir a tributação do rendimento dos sócios para a sociedade, de forma a diminuir o imposto a pagar.

²⁷²Atente-se porém no facto de que a neutralidade é relativa ao binómio pessoa colectiva transparente/sócio ou membro desta pessoa colectiva, não se estendendo ao montante da tributação suportada pelos seus sócios ou membros. Efetivamente, continua a ser distinto o montante de imposto exigido consoante os sócios ou membros sejam pessoas singulares (sendo-lhes aplicadas as regras da Categoria B de IRS) ou pessoas colectivas (sujeitas às regras de IRC),

CIRS), assim eliminando a possibilidade de se optar pelo exercício de uma dada atividade económica com objetivos meramente fiscais.

Por esta razão, afirmamos que este objectivo da neutralidade fiscal foi também completamente alcançado.

7.3. ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA

A dupla tributação ²⁷³ pode ocorrer dentro da mesma jurisdição fiscal (dupla tributação económica) ou em jurisdições fiscais distintas (dupla tributação internacional ou dupla tributação jurídica), estando conexas com os objetivos de alcançar a neutralidade fiscal e tributar o lucro real ²⁷⁴.

Só nos irá ocupar aqui a dupla tributação económica ²⁷⁵, por ser esta que se verifica em sede da transparência fiscal interna do artigo 6.º do CIRC.

entre outras razões, pela atual disparidade de taxas entre IRS e IRC, o que sendo o regime obrigatório pode ser um problema para os que nele são obrigados a permanecer, mas é uma questão externa ao funcionamento e lógica da transparência fiscal em si mesma.

²⁷³ Antes de mais cumpre desfazer um equívoco corrente: a dupla tributação que não está constitucionalmente proibida (cf. José Casalta Nabais, in “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”). Ela é contestável se e na medida em que envolva a violação de princípios jurídico-constitucionais ou de disposições constitucionais específicas que possam ser interpretadas nesse sentido.

²⁷⁴ Importa esta conexão por não estar a dupla tributação que não está constitucionalmente proibida, como ensina o Professor José Casalta Nabais, em “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, sendo assim importante explicitar que existindo dupla tributação se estará a desrespeitar o comando constitucional que impõe a tributação pelo lucro real, e por essa via a violar um princípio constitucional (cf. artigo 104.º da CRP), sendo que será por essa via que será invocável e contestável a dupla tributação.

²⁷⁵ A dupla tributação jurídica obedece à designada lei das quatro identidades (identidade de sujeito passivo, de rendimento, de período e de imposto) e pode ser descrita da seguinte forma: existe um concurso de normas fiscais, entre jurisdições distintas, que fazem incidir o mesmo imposto (ou imposto idêntico), sobre o mesmo facto tributário (o mesmo rendimento), relativamente ao mesmo sujeito passivo (sujeito passivo em ambas as jurisdições) e ao mesmo período tributário. A sua eliminação faz-se de acordo com a previsão das normas de direito internacional e de direito nacional.

Em sede de IR, faz-se de acordo com a previsão do artigo 91.º-A do CIRC (anterior artigo 85.º e inicialmente artigo 73.º) e também esteve já prevista no artigo 80.º do CIRS.

A dupla tributação económica ocorre quando no mesmo período é exigido, a dois sujeitos passivos distintos, imposto relativamente ao mesmo facto tributário.

É portanto um problema cuja origem está no conflito resultante da tributação, num primeiro momento, do rendimento, na esfera da pessoa coletiva e, num segundo momento, quando esse rendimento é distribuído (a título de lucros ou dividendos) pela pessoa coletiva aos seus sócios ou membros, na esfera destes, sejam eles pessoas singulares ou coletivas.

A doutrina distingue a dupla tributação económica em sentido próprio da dupla tributação em sentido impróprio e importa aqui também esta distinção, por se referir o sentido próprio à distribuição de lucros ou dividendos a pessoas coletivas e o sentido impróprio à distribuição a pessoas singulares, como veremos em seguida.

Ora, a dupla tributação, seja própria ou imprópria, pode ser atenuada na esfera da pessoa singular ou coletiva que recebe os lucros ou dividendos por recurso ao método do crédito de imposto ou ao método da isenção, e pode ser eliminada, na esfera da pessoa coletiva que distribui os lucros ou dividendos, por recurso à não tributação de quem os distribui.

Vejamos as diferentes possibilidades, começando pela atenuação da dupla tributação.

Até à reforma da tributação do rendimento de final dos anos 80, que introduz o IRS e IRC ²⁷⁶, impostos de base pessoal que tributam o rendimento global, não era dada atenção ao problema da dupla tributação económica ²⁷⁷, uma vez que o anterior sistema fiscal assentava numa base real e era composto por impostos cedulares, ainda que existisse um imposto complementar que tentava colmatar a inexistência de um imposto pessoal que incidisse sobre o rendimento global.

No momento em que essa reforma da tributação do rendimento está a ser concebida e implementada, a maioria dos países da então CEE, atenuava a dupla

²⁷⁶A dupla tributação económica é consequência de existirem dois impostos que tributam o rendimento: o IRS e o IRC, ocorrendo que o rendimento sobre o qual incide IRC será depois distribuído (sob a forma de lucros ou dividendos) a uma pessoa singular que pagará IRS sobre esse mesmo rendimento. O mesmo se aplica, *mutatis mutandis*, aos casos em que existe uma cadeia de entidades que participam no capital umas das outras.

²⁷⁷Este sistema é denominado “sistema clássico” e era usado, entre outros países, pela Holanda e do Luxemburgo nos anos oitenta do século XX.

tributação económica, em sentido impróprio, por recurso ao método do crédito de imposto, método que permite que os sócios ou membros deduzam a percentagem de imposto que a pessoa coletiva já suportou, relativamente aos lucros que lhes está a distribuir, articulando assim o imposto incidente sobre o rendimento das pessoas coletivas com o que tributa o rendimento global das pessoas singulares.

Esta praxis de Estados que estavam próximos foi uma forte influência e condicionante nas opções da Comissão da Reforma Fiscal em 1988²⁷⁸.

Quanto à atenuação da dupla tributação económica em sentido próprio, o método elegido foi o da isenção, método que atenua quase totalmente a dupla tributação ao permitir a dedução à matéria coletável da pessoa coletiva, a quem os lucros ou dividendos são distribuídos, desses lucros ou dividendos, numa percentagem que pode aproximar-se mais ou menos dos 100% e que pode ter ainda requisitos de detenção de participação e de tempo de detenção dessa participação

²⁷⁹.

²⁷⁸No texto reimpresso da “Proposta de Lei de Bases da Reforma Fiscal, aprovada em conselho de ministros de 24 de Setembro de 1987 e publicada na série “Documentos do Ministério das Finanças” em novembro de 1987 -reimpressa em dezembro de 1987-, a fls 31 diz-se que “haverá que resolver o problema criado já hoje pela tributação sucessiva dos lucros por elas colocados à disposição dos respetivos sócios e que tem conduzido a elevados níveis de imposição efetiva e dado origem, por isso, a distorções significativas.”

E o problema foi resolvido atribuindo um crédito de imposto aos sócios, pessoas singulares, como está explicitado no ponto 15 do preâmbulo do Decreto-lei 442-A/88, de 30 de novembro, que aprova o Código do IRS, o qual no n.º 3 do artigo 80.º permitia eliminar a dupla tributação mediante atribuição de um crédito de imposto, de valor igual a 20% do IRC pago, correspondente aos lucros recebidos e englobados. Esse crédito era traduzido pela seguinte fórmula: Crédito de imposto = lucros distribuídos e incluídos na base tributável x taxa de IRC x 60% / (1 – taxa de IRC)

Esta norma foi revogada tendo o método do crédito de imposto sido substituído pelo método da dedução à matéria coletável, previsto desde a Lei 109.º-B/2001, no artigo 41.º-A do CIRS.

Atualmente, concretiza-se de uma de duas formas, cabendo ao sócio fazer a opção:

- 1) O sócio opta por englobar 50% do lucro que lhe foi distribuído, o qual é tributado às taxas gerais do IRS (cf. artigo 40.º, nº 1 e 71º, nº 6 do CIRS); ou
- 2) Não engloba, sendo aplicada uma taxa liberatória (de cerca de 50% da taxa geral máxima) aos lucros ilíquidos recebidos (cf. artigo 71º, nº 1 do CIRS).

²⁷⁹Este método de dedução à matéria coletável dos lucros e dividendos recebidos pela pessoa coletiva, das suas participações em outras pessoas coletivas, está atualmente previstos no artigo 51.º do CIRC (inicialmente artigo 45.º e depois artigo 46.º), e também se aplica a algumas pessoas coletivas transparentes (cf. artigo 51.º, nº 3 do CIRC). Dizemos algumas porque este método exige que exista tributação sucessiva em sede de IRC, não permitindo eliminar a tributação em sede de lucros distribuídos diretamente por sujeitos passivos de IRC a sujeitos passivos de IRS,

Existe ainda um outro método que opera na esfera da pessoa coletiva que distribui os lucros ou dividendos: a eliminação total da dupla tributação económica, integrando (e não apenas articulando) a tributação das pessoas coletivas com a das pessoas singulares²⁸⁰.

Esta opção acabou por ser também a da Comissão da Reforma Fiscal, que fez incluir no CIRC e no CIRS, precisamente no regime especial obrigatório de transparência fiscal do então artigo 5.º do CIRC (atual artigo 6.º), uma não sujeição²⁸¹ de tributação das pessoas colectivas transparentes, tributando apenas os seus sócios ou membros (cf. Art.º 6.º, 12.º do CIRC e 20.º e 31.º do CIRS) a quem, para esse efeito, imputa a matéria coletável ou do lucro/prejuízo, por entender que “faz mais sentido personalizar o imposto, tributando apenas os rendimentos obtidos pelos sócios ou membros através da forma societária”²⁸².

Tudo visto e ponderado, a dupla tributação económica de lucros²⁸³ concretiza-se em sede de transparência fiscal na não sujeição das pessoas colectivas transparentes ao pagamento do imposto (cf. artigo 12.º do CIRC), pelo que também

como acontece com algumas sociedades transparentes, como por exemplo as sociedades de profissionais.

²⁸⁰ Esta era a opção seguida pela Alemanha, Itália e Grécia, que aplicavam métodos distintos para conseguir esta eliminação total da dupla tributação dos lucros.

²⁸¹ Durante algum tempo a doutrina digladiou-se com argumentos relativos à natureza do artigo 12.º do CIRC querendo determinar se esta não tributação configuraria uma não sujeição ou uma isenção das pessoas coletivas transparentes, tendo sido adiantado o argumento de que se trataria de uma isenção técnica, que visava transferir a obrigação de pagamento do imposto para os sócios e membros destas pessoas coletivas, a quem a final a matéria coletável e o lucro/prejuízo apurados, bem como as retenções na fonte, são imputados.

Porém, há quem entenda, e nós acompanhamos esta parte da doutrina, que se trata de uma não sujeição pessoal quanto ao pagamento de IRC. A confusão terminológica entre isenção e não sujeição radicaria no facto de, no momento em que o CIRC e o CIRS são aprovados, ainda se não ter passado a designar indistintamente como sujeição, a incidência objetiva e a sujeição subjetiva (veja-se Victor Faveiro, in “Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português”, I volume, Coimbra Editora, Limitada, 1984, pág. 283- 290), pelo que se o legislador só usaria o termo não sujeição se quisesse não considerar sujeitos passivos de IRC as pessoas coletivas transparentes, tipificadas no artigo 6.º do CIRC. Como não era esse o propósito, usou a designação isenção.

²⁸² Saldanha Sanches, J. L., Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora, 2002, Coimbra (pp 239 a 240).

²⁸³ Caberá aqui perceber que, quando falamos de distribuição de lucros a sócios e membros de pessoas coletivas, estamos a falar de distribuição de dividendos.

Os dividendos são rendimento das pessoas, singulares ou coletivas que os recebem mas, não são, correspondentemente, gasto, perda ou variação patrimonial negativa da pessoa coletiva que os distribui.

este objectivo, enunciado pelo legislador fiscal como sendo um dos objectivos do regime de transparência fiscal e que está intimamente ligado com o objetivo da neutralidade e concretiza o principio da igualdade, foi cabalmente alcançado, sendo aliás o único dos três objetivos que é unanimemente reconhecido como estando presente neste regime especial de tributação, porquanto relativamente aos outros dois objetivos há quem não reconheça estarem concretizados.

III – O SUJEITO PASSIVO INSTRUMENTAL

Tratámos até aqui de abordar o universo das pessoas coletivas e de temas de política fiscal relativos às opções entre a tributação cedular ou global do rendimento, entre tributação separada ou conjunta de pessoas singulares e pessoas coletivas e à base tributável a adotar²⁸⁴.

Referimos ainda que entendeu o legislador da reforma dos anos 80 que, dos regimes vigentes à data, em várias jurisdições fiscais, o mais eficaz para tributar o rendimento global de determinadas pessoas coletivas (sociedades de pessoas e agrupamentos de empresas), era o regime de transparência fiscal, o qual permitia tributar o rendimento real das pessoas coletivas, nele incluídas, respeitando a sua natureza funcional e orgânica e a componente pessoal do imposto a que a Constituição vincula, conseguindo este desiderato ao tributar a matéria coletável, apurada conforme ditam as regras gerais de IRC, de acordo com as normas do imposto sobre o rendimento, IRS ou IRC, que respeitam a personalidade jurídica autónoma do destinatário do rendimento, pessoa singular ou pessoa coletiva.

Quanto às normas que regem o regime de transparência fiscal, regime especial, obrigatório e exclusivo, estabeleceu o legislador, como guias conformadores da sua elaboração, os princípios do controlo da evasão, a neutralidade fiscal e a eliminação da dupla tributação económica, que decorre daquela e concretiza a tributação do lucro real, imposto pelo artigo 104.º²⁸⁵ da lei fundamental.

²⁸⁴Vimos que a opção foi alargar a base tributável de modo a manter o nível das receitas tributárias. Este alargamento tem como referência os anteriores impostos cedulares que incidiam sobre o rendimento: contribuição industrial, imposto profissional, contribuição predial, imposto sobre a indústria agrícola, imposto de capitais e imposto complementar. Importa-nos, em especial a contribuição industrial, principal imposto cedular a incidir sobre o rendimento das pessoas coletivas, que tinha uma sujeição subjetiva estruturada de modo distinto, nela não se incluindo as pessoas que no CIRC vieram a estar sujeitas ao regime de transparência fiscal. Repare-se que os artigos 1.º e 2.º do Código da Contribuição Industrial dispunham que esta contribuição incidia sobre os lucros imputáveis ao exercício, por qualquer pessoa singular ou colectiva, nacional ou estrangeira, que exercesse em Portugal qualquer actividade comercial ou industrial, o que deixava fora do âmbito da sujeição as actividades profissionais e agrícolas e patrimónios autónomos.

²⁸⁵Repare-se que o artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa não se refere a todas as pessoas colectivas e sim às empresas, ou seja às sociedades comerciais.

Passamos agora a matérias de técnica fiscal, relativas à estrutura e funcionamento da transparência fiscal em sede dos impostos sobre o rendimento: CIRS e CIRC.

Comecemos por dizer que o regime de transparência fiscal foi introduzido pela Reforma Fiscal da tributação do rendimento, que fez aprovar os códigos do IRS e do IRC, sendo regulado, em especial, pelos atuais artigos 6.º (anterior artigo 5º) e 12.º do CIRC e 20.º do CIRS.

Iremos discorrer sobre as especificidades da técnica de tributação da própria pessoa coletiva transparente e dos seus sócios e membros, lembrando as características, objetivos e estrutura de funcionamento do regime.

Faremos este percurso analítico e crítico com base na estrutura do código de IRC e fazendo as necessárias referências e incursões em sede de IRS, procurando evidenciar o modo peculiar de funcionamento do regime, as suas especificidades e o impacto que umas e outras têm na tributação do rendimento destas pessoas.

Principiemos.

1. A SUJEIÇÃO

O conceito de sujeito passivo está inscrito no artigo 18.º, nº 3 da Lei Geral Tributária (LGT) nele se incluindo as pessoas singulares e as pessoas colectivas vinculadas por lei ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável.

Enunciado o conceito legal de sujeito passivo, vejamos que tipo de sujeito passivo temos em sede de transparência fiscal e quem, em concreto, o legislador decidiu sujeitar subjectivamente ao regime.

Estatui o CIRC, com interesse direto para o nosso objeto de análise, que são sujeitos passivos do imposto, as pessoas coletivas com personalidade jurídica (cf. artigo 2º, nº 1, a) do CIRC).

De entre este universo de pessoas coletivas com personalidade jurídica, o legislador, arriscamos nós que levando em conta as diferenças existentes no universo das pessoas colectivas a que já nos referimos no título I, entendeu que deveriam ficar dentro do perímetro do regime de transparência fiscal, obrigatoriamente e exclusivamente, para além das sociedades de pessoas (sociedades civis sob forma civil), as sociedades de profissionais (conceito exclusivamente fiscal que admite quase todos os tipos societários, com as exceções dos tipos societários em que os titulares do capital não são identificáveis) e os patrimónios imobiliários autónomos, propriedade de grupos familiares (sociedades de simples administração de bens) ²⁸⁶, por respeitarem a actividades económicas geridas por grupos restritos de pessoas ligadas entre si por um interesse comum: a profissão exercida ou os bens que detém em compropriedade para fruição e não para negociar.

A estas sociedades, acresceu ainda o legislador os agrupamentos de empresas ²⁸⁷ (cf. o atual artigo 6.º, n.º 1 e 2 do CIRC), por se referirem a pessoas coletivas, em regra pequenas e médias empresas, que se reúnem com o único objetivo de criar escala e aproveitar a sinergia do grupo para desenvolver uma atividade económica que estaria para lá das suas possibilidades se a tentassem exercer isoladamente ²⁸⁸, uma vez que, diferentemente das sociedades, nos consórcios os membros não exercem uma actividade em comum, continuando cada um a exercer uma actividade própria, embora concertada com as actividades dos outros membros.

²⁸⁶Esta necessidade é sentida por outras jurisdições fiscais em que o regime existia, nas quais se reconhecia ocorrer uma distinção entre sociedades de pessoas/sociedades civis sob forma civil e sociedades de capitais, quanto à propriedade e gestão da pessoa colectiva e à responsabilidade por dívidas, distinção que entendiam dever ter reflexo e positivação na lei fiscal. Faziam-no recorrendo às técnicas da bipartição do sujeito passivo e imputação de matéria colectável, por entenderem serem as que melhor se adequariam a espelhar a diferença destas sociedades.

²⁸⁷Os agrupamentos elegidos foram os ACE e AEIE. Os agrupamentos são, dentro do regime de transparência fiscal, um caso especial face às sociedades transparentes, desde logo porque lhes é imputado lucro ou prejuízo e não matéria colectável, por imposição do seu regime jurídico.

²⁸⁸De forma muito tosca podemos dizer que se distinguem dos consórcios uma vez que estes, como podemos ler no preâmbulo do DL 231/81, de 28 de julho, são contratos sob forma não societária (*unincorporated joint ventures*), juridicamente falando, razão pela qual não são sujeitos passivos de IRC por si mesmos. Os agrupamentos distinguem-se também dos grupos de sociedades, que em sede de IRC são tributados pelo RETGS (cf. artigos 69.º a 71.º do CIRC), por não ser objetivo principal, dos grupos de sociedades, agruparem-se para ganhar escala.

Quer as sociedades, quer os agrupamentos têm em comum o facto de serem entidades com personalidade jurídica, que visam o lucro e são juridicamente autónomas dos seus sócios e membros, sendo, todavia, a vontade e o interesse dos sócios ou membros, fruto do papel primordial que têm na gestão e no exercício da atividade, que relevam e não a da pessoa colectiva, pelo que o legislador fiscal vai desconsiderar a personalidade jurídica destas pessoas coletivas que designa transparentes, no tocante à obrigação principal do imposto, sem que isso as desqualifique enquanto sujeitos passivos do imposto (cf. artigos 6.º e 12.º do CIRC). Relativamente a esta obrigação de pagamento, são sujeitos passivos os sócios e membros que recebem a matéria coletável, ou o lucro/prejuízo, respetivamente, da pessoa coletiva transparente da qual fazem parte (cf. artigo 20.º do CIRC e 20.º do CIRS) ²⁸⁹.

E, assim instituiu o legislador fiscal um tipo sui generis de sujeição pessoal concretizado na bipartição do sujeito passivo ²⁹⁰.

Expliquemo-nos.

Por um lado temos a pessoa coletiva transparente como sujeito passivo instrumental ²⁹¹, sendo esta sujeição essencial, por ser no âmbito da pessoa colectiva

²⁸⁹ É importante sublinhar que os sócios e membros não são sujeitos passivos do imposto, apenas são sujeitos passivos quanto à obrigação de pagamento.

Esta situação é melhor compreendida no caso dos sócios e membros pessoas singulares, uma vez que sendo sujeitos passivos de IRS quanto a todos os outros rendimentos tributados nesse imposto, não o são quanto à matéria coletável imputada. Isso é visível na inserção sistemática do artigo da imputação especial dessa matéria coletável, o artigo 20.º do CIRS que está intercalado entre a contitularidade de rendimentos e a substituição tributária, não estando inserido no capítulo da determinação do rendimento coletável e ainda no facto de não preencherem o anexo B à declaração periódica de rendimentos modelo 3, por não ser a matéria coletável imputada rendimento que, nos termos do artigo 3.º do CIRS, se considere rendimento empresarial ou profissional da pessoa singular sócio/membro, nem estarem obrigados a entregar uma declaração de início, alteração ou cessação de atividade, para lhes poder ser imputada a matéria coletável. Esta obrigação declarativa impende sobre a pessoa coletiva transparente, porque o rendimento a tributar é obtido e apurado por ela, pessoa coletiva transparente.

²⁹⁰ A expressão “bipartição do sujeito passivo”, quanto a nós, coloca o enfoque na desconsideração da personalidade da pessoa coletiva transparente, traduzindo a ideia de que a pessoa coletiva transparente e os seus sócios são uma única entidade, sendo desconsiderada a personalidade do sujeito passivo, pessoa coletiva transparente, para serem tributados os sócios e membros e não a pessoa coletiva, só por razões funcionais.

²⁹¹ É a Antonini que se deve esta qualificação (cf. dissertação final de mestrado, “O regime de transparência fiscal – Análise da eficácia do regime em Portugal e perspectivas de evolução”, Ana Paula Palma (ISEG – 2013), onde se esclarece que o sujeito passivo instrumental é aquele que, não sendo tributado, constitui um elemento essencial do imposto uma vez que é ele que apura a

transparente que são gerados os rendimentos. A pessoa coletiva transparente é o centro de referência para calcular, seguindo as regras gerais de IRC (cf. em especial os artigos 3.º, n.º 1, a); e 15.º a 52.º do CIRC), a matéria colectável a imputar aos sócios ou membros (cf. art.º 6.º, n.º 3 do CIRC) e para efetuar correcções a essa matéria colectável apurada e imputada, quando necessário e legalmente exigido (cf. artigo 100.º do CIRC). Cabe ainda a este sujeito passivo instrumental cumprir obrigações contabilísticas, de faturação, de informação e declarativas, que dêem conta das operações de apuramento, imputação, e eventualmente de correção, da matéria colectável. Este sujeito passivo instrumental não cumpre obrigações de pagamento em IRC, por permissão do artigo 12.º do CIRC, in fine.

Por outro lado temos os seus sócios ou membros da pessoa coletiva transparente, como sujeitos passivos efectivos, vinculados ao apuramento da coleta e ao cumprimento da prestação tributária, a qual é a obrigação principal do imposto (cf. artigo 31.º, n.º 2 da LGT), relativamente à matéria colectável que lhes foi imputada pela pessoa colectiva transparente, fazendo-o, como devedor originário e não como substituto tributário, (cf. artigo 18.º, n.º 3 da LGT), em sede de IRS, caso sejam pessoas singulares, ou de IRC, se forem pessoas colectivas (cf. art.º 6.º, n.º 3 e 20.º do CIRC e 20.º do CIRS).

Isto significa que tecnicamente, ocorre uma modificação subjectiva da titularidade passiva da relação jurídico-tributária pela qual se transfere, da pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental) para os seus sócios ou membros (sujeito passivo efetivo), a qualidade de sujeito passivo da obrigação principal do imposto, o pagamento, não se transferindo contudo o apuramento da matéria colectável nem as obrigações acessórias: contabilísticas, de facturação e declarativas.

Para poder operacionalizar esta modificação subjectiva importa saber a quem se imputa a matéria colectável (no caso das sociedades) ou lucro/prejuízo (no caso dos agrupamentos de empresas), e ainda quanto, como e quando se imputa, essa matéria colectável ou lucro/prejuízo pelo que o legislador do CIRC só incluiu no

base tributável, para efeitos de imputação aos sujeitos passivos efectivos ou reais, e cumpre um conjunto de obrigações contabilísticas, de faturação e declarativas, incluindo a de inscrição, alteração ou cancelamento no registo das entidades transparentes, sendo precisamente isto que ocorre em sede de transparência fiscal (cf. artigos 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC).

regime da transparência fiscal sociedades ou agrupamentos cujos titulares do capital são identificáveis ²⁹².

2. A TERRITORIALIDADE

A tributação do rendimento dos sujeitos passivos residentes, em sede de IRC e IRS, é uma tributação de base mundial (cf. artigo 4.º, n.º 1 do CIRC e artigo 15.º, n.º 1 do CIRS).

Já os sujeitos passivos não residentes são tributados numa base territorial para (cf. artigo 4.º, n.º 2 do CIRC e artigo 15.º, n.º 2 do CIRS), distinguindo ainda, o IRC e o IRS, na Categoria B, os não residentes que têm estabelecimento estável²⁹³ em Portugal dos que o não têm (artigo 5.º do CIRC e artigo 18.º, n.º 1, d), e), f) do CIRS), obedecendo ao que dispõe o artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE.

Os não residentes sem estabelecimento estável são tributados com base no rendimento ilíquido obtido em Portugal (cf. artigos 3.º, n.º 1, d) e 4.º, n.ºs 2 a 4 do CIRC e 71.º do CIRS), a que se aplica uma taxa de retenção na fonte a título liberatório, podendo essa retenção ser afastada caso lhes aproveite alguma isenção na lei interna ou algum acordo internacional, como por exemplo uma convenção para evitar a dupla tributação.

²⁹²A necessidade de identificar todos os titulares do capital implicou excluir do regime: 1) sociedades anónimas (a menos que estas tenham acções nominativas ou ao portador ou sociedades de revisores oficiais de contas), por nestas ser indeterminável o número e a identidade dos detentores do capital, bem como o valor das suas participações; e 2) pessoas coletivas de direito público, mesmo que constituídas sob uma das formas societárias ou de agrupamento económico incluídos no regime de transparência fiscal, por não ser determinável o número de detentores do seu capital, a sua identidade e o valor das suas participações no capital social.

²⁹³O conceito de estabelecimento estável, previsto no artigo 5.º da CMOCDE, tem sido objeto de um elevado número de alterações, quer no que respeita à norma, quer no tocante aos comentários e reservas que os Estados fazem inserir nesta CMOCDE.

Também nos códigos que regem a tributação do rendimento em Portugal, o CIRS e o CIRC, este conceito, que no início da vigência destes códigos era mais abrangente que o da CMOCDE, tem sido objeto de alterações. Estava inicialmente previsto no artigo 4.º, n.ºs 5, 6, 7 e 8 do CIRC, estando atualmente inscrito no artigo 5.º do CIRC e 18.º, n.ºs 2 e 3.º do CIRS).

Os não residentes com estabelecimento estável são tributados com base no rendimento obtido através do estabelecimento estável, numa concretização do princípio da atração (cf. artigos 3.º, n.º 1, c) e 5.º do CIRC e 72.º, n.º 2, a) do CIRS), o que importa na entrega da declaração periódica de rendimentos (cf. artigos 117.º do CIRC e 57.º do CIRS), para operacionalizar essa tributação. Sobre este rendimento incide a taxa geral de IRC e, relativamente a IRS, Categoria B, incide uma taxa de tributação especial²⁹⁴.

2.1. SEDE OU DIREÇÃO EFETIVA EM PORTUGAL

Quanto ao regime especial e obrigatório de transparência fiscal, este é exclusivamente aplicável a sociedades e agrupamentos de empresas residentes²⁹⁵ (cf. Artigo 6.º, n.º 1, *in fine* e n.º 2, *in medio*), pelo que aos requisitos relativos à forma jurídica, ao objeto da atividade e à identificação dos seus sócios ou membros, teremos que acrescer o requisito da residência, ou melhor, da sede ou direção efetiva, posto que nos estamos a referir a pessoas coletivas.

E, assim sendo, ainda que estejamos perante uma pessoa coletiva tipificada no artigo 6.º do CIRC, se esta não tiver sede ou direção efetiva em território português, não será tributada de acordo com o regime de transparência fiscal e sim com as regras do regime geral aplicável aos não residentes, o que é coerente com o objectivo do controlo da evasão fiscal e da eliminação da dupla tributação económica.

²⁹⁴Estas taxas são especiais relativamente às taxas gerais de IRS, que são progressivas (por escalões de rendimentos).

²⁹⁵Mesmo no caso dos AEIE, que o legislador do CIRC teve que incluir no regime de transparência fiscal, em sede de IRC, apesar de terem membros em vários Estados membros (cf. artigo 1.º, n.º 3 do Regulamento (CEE) n.º 2137/85 do Conselho, de 25 de julho), por ser proibida, em Direito Europeu, a discriminação das pessoas com base na residência, só os que têm sede em Portugal, são tributados de acordo com este regime, pelo que não carece de derrogar a obrigatoriedade da sede ou direção efetiva, das pessoas coletivas transparentes, se situar em Portugal (cf. artigo 10.º do referido Regulamento). Mais, será o Estado-Membro, no qual o AEIE se regista, que determinará se o agrupamento tem ou não personalidade jurídica, completando esta estatuição o artigo 2.º do Regulamento dispõe que a lei aplicável ao contrato, excepto quanto às questões relativas ao estado e à capacidade das pessoas singulares e à capacidade das pessoas colectivas, e ao funcionamento interno do agrupamento, é a lei interna do Estado da sede.

Se assim não fosse, entre outras consequências, a eliminação da dupla tributação seria feita ao abrigo do direito internacional (eliminação da dupla tributação internacional) e não por recurso ao direito interno que aplica a eliminação da dupla tributação económica a residentes, sendo o regime de transparência fiscal, aliás, ele próprio um método de eliminação de dupla tributação que tem como objetivo a eliminação da dupla tributação económica.

Outra consequência seria a possibilidade de ocorrer uma dupla não tributação²⁹⁶ porquanto não haveria como garantir que as pessoas coletivas transparentes residentes imputariam a matéria coletável aos sócios ou membros não residentes e, o que é igualmente importante, que estes a incluíam na sua base tributável para posterior tributação do imposto devido, como veremos no ponto seguinte, não sendo tributada a pessoa coletiva transparente (cf. artigo 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRS) e, possivelmente, não sendo tributados os seus sócios ou membros.

2.2. ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

Não ignorando que a atividade económica é transfronteiriça e que seria impossível exigir às pessoas coletivas transparentes que tivessem apenas sócios ou membros residentes, foi introduzida uma presunção legal, inscrita nos atuais artigos 5º, n.º 9 do CIRC e 18.º, n.º 3 do CIRS, segundo a qual a pessoa coletiva transparente

²⁹⁶Atente-se que a dupla não tributação é um dos problemas que mais preocupa atualmente as administrações fiscais e que mais desenvolvimentos tem tido em sede de direito europeu e direito internacional. A questão que atualmente mais preocupa as administrações fiscais, em matéria de tributação transfronteiriça é a possibilidade de dupla não tributação. Neste âmbito a OCDE implementou e tem vindo a desenvolver o Projeto BEPS (consulte <http://www.oecd.org/ctp/beps>). BEPS significa *Base Erosion and Profit Shifting* (Erosão de base e transferência de lucros) e refere-se concretamente a esquemas de planeamento fiscal agressivo/abusivo praticados por empresas multinacionais ou grupos económicos, que se aproveitam de lacunas legais e assimetrias dos sistemas tributários nacionais para transferir, artificialmente ou não, lucros a países com tributação baixa ou inexistente.

funciona como estabelecimento estável ²⁹⁷, através do qual os seus sócios ou membros não residentes obtêm o seu rendimento.

Isto implica que a tributação de IRC ou IRS, consoante a matéria coletável seja imputada a pessoas coletivas ou a pessoas singulares, incida sobre essa matéria coletável imputada, sejam os sócios pessoas residentes ou não residentes.

A presunção legal do CIRC e CIRS é apoiada por presunção convencional de teor idêntico, que determina que, quando uma entidade transparente exerce a sua atividade, num determinado Estado, através dum estabelecimento estável, esse estabelecimento estável é também estabelecimento estável dos seus sócios ou membros (cf. o artigo 5.º e o comentário 19.1 do modelo de convenção da OCDE (CMOCDE) ²⁹⁸.

Como efeitos práticos, da presunção de ser a pessoa coletiva transparente estabelecimento estável dos sócios ou membros não residentes, temos o facto da matéria coletável imputada ser considerada rendimento profissional ou empresarial ²⁹⁹ e ainda a imposição do cumprimento de obrigações declarativas ^{300 301} para

²⁹⁷ Uma nota para referir que se uma pessoa não residente, singular ou coletiva, for sócio, ou membro de mais de uma pessoa coletiva transparente, terá que escolher uma para efeitos de centralização da sua contabilidade (cf. parte final da alínea b) do n.º 1 do artigo 125.º do CIRC) e consequente apuramento da sua matéria coletável, sendo essa a pessoa coletiva que é considerada o seu estabelecimento estável em Portugal uma vez que no CIRC foi opção do legislador tributar em conjunto todos os estabelecimentos estáveis ao invés de considerar cada estabelecimento estável de um não residente de per si.

²⁹⁸ Cf. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 210, melhor identificado na bibliografia.

²⁹⁹ Veja-se Miguel Serrão (2011) “Transparência fiscal - imputação a sócios ou membros não residentes”, Lisboa, Ciência e Técnica Fiscal, nº 427, Janeiro-Dezembro de 2011, págs. 381/395 e a bibliografia aí citada, em especial a doutrina expandida pelo Professor KLAUS VOGEL (1991) no sentido de que “na ausência de disposições convencionais especiais, se a lei interna de um Estado que tem de aplicar a CDT tratar a partnership como fiscalmente transparente, a parte do sócio na “empresa” dessa partnership é, por sua vez, considerada uma “empresa” para efeitos do artº 7º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE”.

³⁰⁰ Ilustremos esta descrição teórica, da situação dos sócios não residentes, com a situação de um sócio não residente a que chamaremos Chris, pessoa singular, de uma sociedade de profissionais, obrigatoriamente, sujeita às regras de tributação do regime de transparência fiscal, previsto no actual artigo 6º CIRC:

Chris, não residente em Portugal, é advogada, inscrita na Ordem dos Advogados do seu Estado de residência. Tem uma participação de 15% no capital da sociedade de advogados Lex com sede em Portugal. Por força da aplicação do artigo 5º, n.º 9 do CIRC, aplicável *ex vi* artigo 18º, nº 3 do CIRS, a sociedade Lex é o estabelecimento estável através do qual Chris obtém o seu rendimento de advogada. E, nestas circunstâncias, a matéria colectável que a Lex lhe imputa é rendimento líquido de IRS, Categoria B para Chris (cf. art.º 20.º do CIRS), devendo esta preencher a declaração periódica de rendimentos modelo 3 e anexo B, sendo tributada à taxa especial prevista

apuramento do imposto a pagar³⁰² (artigo 117.º, n.º 1 e 126.º, n.º 1 do CIRC e 58.º, n.º 1 e 71.º, n.º 4, a) do CIRS).

Referira-se que os acordos internacionais (isto é as convenções para eliminação da dupla tributação internacional) se continuam a aplicar a estes sócios não residentes, relativamente ao montante de imposto que estes pagaram em Portugal, posto que uma coisa é a eliminação da dupla tributação económica, prosseguida pelo regime de transparência fiscal e aplicável a residentes, e outra a eliminação da dupla tributação internacional³⁰³ prevista em Acordos celebrados ao abrigo do direito internacional. Assim, caso a pessoa coletiva transparente não fosse estabelecimento estável dos seus sócios e membros não residentes, poderiam verificar-se vários cenários não desejáveis, quer para Portugal quer para o Estado da sede ou direção efetiva dos sócios e membros não residentes.

Vejamos.

Por estar a ser imputada matéria coletável e não lucros, existiria dispensa de retenção na fonte, a título liberatório, em Portugal, (cf. art.º 94.º do CIRC e art.º 18.º

no artigo 72.º do CIRC que incidirá sobre o montante total da matéria coletável que lhe foi imputada.

³⁰¹Para cumprirem as obrigações declarativas exigidas pela lei fiscal, terão que inscrever na declaração de rendimentos (Modelo 3 de IRS, Anexos D, caso sejam pessoas singulares ou Quadro 7 da Modelo 22 de IRC, caso sejam pessoas coletivas), a matéria coletável imputada pela pessoa coletiva transparente da qual são sócios, pagando o correspondente imposto de acordo com as normas de direito interno (artigo 72.º, n.º 2 do CIRS, no caso de serem pessoas singulares; ou artigo 87.º, n.º 4 do CIRC, se forem pessoas colectivas). O cumprimento de obrigações declarativas possibilita o controlo da tributação destes não residentes à administração fiscal portuguesa - assim cumprindo um objetivo do regime de transparência fiscal: o controlo da evasão fiscal- e viabiliza ainda a criação de uma base de tributação igual para todos os sócios ou membros (residentes e não residentes), pois que a todos é imputada a matéria coletável coletável apurada pela pessoa coletiva transparente para ser tributada na esfera pessoal de cada sócio ou membro, o que concretiza o objetivo da neutralidade visado pelo regime de transparência fiscal.

Não se lhes exige o cumprimento de obrigações contabilísticas uma vez que o apuramento do rendimento a inscrever na declaração de rendimentos foi feito pela pessoa coletiva transparente que lhes imputa a matéria coletável.

³⁰²Se a tributação se fizesse por retenção na fonte a título liberatório, a obrigação de entrega dessa retenção na fonte, seria da responsabilidade de um representante ou de um substituto tributário, que, no caso da transparência fiscal, seria a pessoa coletiva transparente, o que derogaria, por natureza, o funcionamento do regime de transparência fiscal num dos seus aspetos essenciais: a imputação da matéria coletável aos sócios para que este procedam ao pagamento do imposto devido, de acordo com a sua natureza de pessoa singular ou coletiva.

³⁰³Esta eliminação de dupla tributação pode ser feita nos moldes usuais, previstos no artigo 25.º da Convenção Modelo da OCDE, ou em outro acordo celebrado ao abrigo de direito internacional, por recurso aos métodos do crédito de imposto ou da isenção.

do CIRS). Ora, se o Estado da sede ou direção efetiva destes sócios ou membros, requalificasse este rendimento como distribuição de lucros e concedesse isenção ou crédito de imposto para eliminar a dupla tributação dos lucros distribuídos, por imposição de um acordo internacional ou da sua lei fiscal interna, verificar-se-ia uma dupla não tributação. É o que sucede, por exemplo, em ordenamentos em existem regimes de transparência fiscal parcial³⁰⁴ (também designada semi-transparência).

Adiante, referiremos mais em detalhe esta questão da tributação dos sócios e membros não residentes.

Por ora encerramos este ponto com a conclusão de que são requisitos cumulativos para inclusão de pessoas coletivas no regime de transparência fiscal, estas terem, enquanto sujeito passivo, uma das formas previstas no artigo 6.º, nºs 1 e 2 e serem ou residentes em Portugal e terem sócios ou membros residentes ou não residentes dos quais são estabelecimento estável (art.º 5.º, n.º 9 do CIRC e 18.º, n.º 3 do CIRS).

3. O PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO

Tendo como certo que ao regime de transparência fiscal se aplicam todas as exceções constantes do artigo 8.º do CIRC, se bem que algumas tenham *nuances* interpretativas no caso da transparência fiscal, começamos por enunciar as questões que, a periodização do apuramento da matéria coletável, o apuramento do facto tributário e a exigibilidade do imposto, levantam, no caso do regime obrigatório de transparência fiscal.

Partamos da regra para tentar encontrar as respostas a estas questões.

³⁰⁴A transparência fiscal parcial caracteriza-se, resumidamente, pela imputação de rendimento da entidade transparente aos sócios ou membros residentes, e pela não imputação de rendimento a sócios ou membros não residentes, sendo a tributação deste rendimento feita na entidade transparente que depois procede à distribuição de lucros a estes sócios ou membros não residentes.

O apuramento da matéria coletável, em sede de IRC, obedece ao princípio da especialização dos exercícios sendo o exercício regra coincidente com o ano civil (cf. artigo 8.º, nº 1 do CIRC)³⁰⁵.

Esta regra comporta exceções³⁰⁶ relativas aos exercícios de início e cessação de atividade³⁰⁷, estipulando-se que estes exercícios podem ter duração inferior (cf. artigo 8.º, nº 4 do CIRC), ou superior (cf. artigo 8.º, nº 8 do CIRC) ao ano civil.

Existe ainda uma exceção que permite adotar um exercício de tributação não coincidente com o ano civil, se bem que deva ter a mesma duração em número de dias³⁰⁸ (cf. artigo 8.º, nº 2 do CIRC).

Neste ponto, somos desde logo confrontados com o problema de não poder ser aplicável, à pessoa coletiva transparente, o período mínimo de manutenção do

³⁰⁵ Importa igualmente referir a regra e as exceções em sede de IRS, uma vez que a matéria coletável imputada pela pessoa coletiva transparente será tributada em sede de IRS, no caso de os sócios serem pessoas singulares. Ora, o período de tributação, em IRS, tem início e fim na mesma data que o período regra de IRC, pois que também coincide com o ano civil. Porém, em IRS, só existe a exceção relativa ao período poder ser inferior ao período regra, caso os sujeitos passivos deixem de ser residentes em Portugal, ou passem a ser residentes ou a ter residência parcial em Portugal (cf. artigo 16.º do CIRS e págs. 18 e 19 do Ofício Circulado 20176 (DSIRS), de 02 de abril de 2015).

³⁰⁶ Estas exceções têm reflexos no cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento e mesmo na contagem dos prazos de caducidade da liquidação e prescrição do pagamento do IRC.

³⁰⁷ O conceito de cessação e cessação oficiosa de atividade constam do art.º 8.º nºs 5 a 7 do CIRC.

³⁰⁸ Duas notas. A primeira para salientar que, a tributação em período diferente do ano civil, mas com a mesma duração, é coerente com o facto de o apuramento da matéria coletável em sede de IRC, ter por base a contabilidade, pelo que faz sentido poder tomar como exercício fiscal o mesmo exercício usado na contabilidade. Tanto que, na Proposta de Lei 37/XIII (proposta de lei do OE para 2017), está prevista, no artigo 151.º, uma alteração ao artigo 8.º, nº 2 do CIRC, que vai nesse sentido, dizendo expressamente que: *“As pessoas coletivas (...), podem adotar um período anual de imposto diferente do estabelecido no número anterior, o qual deve coincidir com o período social de prestação de contas (...).”*

A segunda nota para relembrar que atualmente, para beneficiar desta opção, de ter como período de tributação um exercício não coincidente com o ano civil, basta uma simples comunicação à AT por parte das pessoas coletivas residentes e/ou estabelecimentos estáveis de pessoas coletivas não residentes, juridicamente autónomas, devendo o exercício distinto adotado ser mantido por cinco anos, após os quais podem regressar ao período de tributação coincidente com o ano civil. Em redação anterior do artigo 8.º do CIRC, era necessário o deferimento do Ministro das Finanças, que decidia após ter analisado as razões económicas, administrativas ou outras que estavam na base do pedido de exceção.

Atente-se que esta possibilidade incentiva a fixação em Portugal de grupos económicos multinacionais, por permitir que a sociedade mãe, com sede ou direção efetiva em Estado estrangeiro e exercício fiscal não coincidente com o ano civil, possa adotar esse período relativamente às suas filiais a operar em Portugal.

exercício diferente do ano civil, permitido pelo artigo 8.º, n.º 2 do CIRC, uma vez que durante o período de permanência obrigatória estabelecido na norma, pode a pessoa coletiva deixar de reunir os pressupostos para inclusão no regime de transparência fiscal, e este facto sobrepõe-se àquela exigência, atenta a natureza exclusiva e obrigatória³⁰⁹ do regime de transparência fiscal.

Esta situação coloca ainda dificuldades no momento de decidir como e quanto imputar de matéria coletável, se as pessoas coletivas transparentes, ou os seus sócios ou membros, têm exercícios ou períodos de tributação que não coincidam com o ano civil e não coincidam entre si.

Tem sido entendimento da administração fiscal, que os requisitos para integrar o regime de transparência fiscal se verifiquem no último dia do período de tributação da pessoa colectiva transparente³¹⁰, pelo que será esta a data de referência quer para a entidade transparente quer para os seus sócios ou membros, independentemente do período/exercício de tributação destes ser ou não coincidente com o daquela e entre si.

Isto implica que a imputação da matéria coletável aos sócios e membros deve ocorrer no exercício/período destes em que se inclua o fim do exercício de apuramento da matéria coletável da entidade transparente o que é coerente com os princípios, objetivos e funcionamento do regime, que exigem que a matéria coletável, do exercício (isto é: de todo o exercício) da pessoa coletiva transparente, lhes seja imputada para se poder proceder ao cálculo do imposto devido e ao seu pagamento, na esfera do sócio ou membro³¹¹. Até porque não é possível que a matéria coletável

³⁰⁹Como demos já conta, se, por um lado o regime é obrigatório para as pessoas que cumpram os requisitos cumulativos enunciados no artigo 6.º do CIRC, por outro lado está vedado a qualquer pessoa coletiva que os não cumpra.

³¹⁰Veja-se o entendimento veiculado pela Circular 8/90, de 16 de fevereiro, da DGCI, que, em sintonia com o disposto no artigo 18.º do CIRC, só admite que a matéria coletável de um dado exercício transite para o exercício seguinte quando é imprevisível ou manifestamente desconhecida.

³¹¹Para tentar explicitar melhor a questão, vejamos que o CIRC resolveu a questão do RETGS, em que também existe o apuramento de lucro/prejuízo (se bem que no RETGS sejam os membros do grupo que apuram o lucro/prejuízo) e a sua imputação à sociedade mãe para esta efetuar o pagamento do IRC: todas as sociedades do grupo adotam o mesmo período de tributação da sociedade mãe, que serve como exercício de referência (cf. artº 69.º, nº 4, e) do CIRC). Se o não fizesse, tornar-se-ia extremamente complexo proceder a estes apuramentos. Daí que o disposto no artigo 8.º, n.º 2 do CIRC não se aplica às sociedades tributadas pelo regime especial de RETGS.

ser imputada, no todo ou em parte, no exercício seguinte ao do seu apuramento, pois não se verifica nenhuma das duas condições preceituadas no art.º 18.º n.º 2 do CIRC.

Ilustremos esta solução ficcionando dois casos.

SÓCIO COM EXERCÍCIO DISTINTO DO ANO CIVIL

A pessoa coletiva transparente AA tem o período de tributação regra. O seu sócio BB, pessoa coletiva com uma participação de 25% no capital social, tem um período de tributação que vai de março a março ³¹². Que matéria coletável vai AA imputar a BB relativamente ao exercício do ano x? E no ano y como faz?

De acordo com as directrizes da administração fiscal, AA imputará ao sócio BB, em 31 de dezembro ano x, 25% (por ser esta a percentagem que cabe a este sócio) da matéria coletável apurada nesse exercício x. O sócio BB considerará como rendimento líquido/lucro do seu período de tributação que termina em março do ano y, aquela matéria coletável.

E assim o fará sucessivamente.

Claro que esta não é a solução perfeita, mas é a que resulta da aplicação das normas fiscais e contabilísticas

PESSOA COLETIVA TRANSPARENTE COM EXERCÍCIO DIFERENTE DO ANO CIVIL

A pessoa coletiva transparente AA tem um exercício de tributação de março a março, tendo todos os seus sócios períodos de tributação coincidentes com o ano civil. Que matéria coletável vai AA imputar aos sócios relativamente ao exercício do ano x?

Imputa a matéria coletável apurada de março do ano x-1 a março do ano x, que os sócios consideram com sendo a sua matéria coletável de todo o ano x uma vez que é esse o exercício da pessoa coletiva transparente que está encerrado no fim do período de tributação dos sócios.

³¹² Este sócio terá forçosamente que ser pessoa coletiva uma vez que, em sede de IRS, não se permite a opção por um período de tributação com a mesma duração do ano civil, que tenha início e fim em data diversa desse ano civil.

Concluindo este ponto dedicado à periodização do imposto, gostaríamos de deixar a ideia de que, no regime de transparência fiscal, a coexistência de um sujeito passivo instrumental com um sujeito passivo efetivo, aliada à possibilidade destes terem, em IRC, exercícios com início e fim em diversos momentos do ano civil, tem reflexos no cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas³¹³ e é um dos aspectos do regime gerador de dificuldades de interpretação e aplicação, devendo nesta como em outras matérias, que não têm solução expressa na lei, recorrer-se à interpretação conforme o que estabelece o artigo 11.º, n.º 1 da LGT, que nos remete para o artigo 9.º do CC (aplicável *ex vi* artigo 2.º, d) da LGT), e ainda recorrendo aos princípios e objetivos que regem o regime.

3.1. TRANSIÇÃO DE REGIMES

Quando um sujeito passivo de IRC, tributado no regime de transparência fiscal, passa a estar incluído no regime geral ou num regime especial de tributação, em sede de IRC, por não preencher já os requisitos inscritos no artigo 6.º do CIRC, os rendimentos e ganhos obtidos até ao exercício, inclusive, em que era uma entidade transparente, são tributados de acordo com as regras da transparência fiscal (cf. artigo 72.º, N.º 2 e 3 e 18.º, n.º 1 do CIRC), não existindo rendimentos por tributar, quer na esfera da entidade transparente que não está sujeita à obrigação de pagamento, quer na esfera dos sócios, uma vez que lhes foi sendo imputada a matéria colectável e foram sendo tributados com base nessa imputação, exercício a exercício, na sua esfera pessoal e no imposto que se lhes aplica.

As complexidades colocam-se na situação simétrica: na transição obrigatória para o regime de transparência fiscal.

Ora, quando um sujeito passivo de IRC, não tributado no regime de transparência fiscal, passa a ter que estar incluído neste regime, por preencher os

³¹³ Quanto à matéria de contabilidade está fora do âmbito desta dissertação. No que respeita às obrigações declarativas, a elas nos referiremos no local próprio do texto.

requisitos inscritos no artigo 6.º do CIRC ³¹⁴, os rendimentos e gastos obtidos até ao exercício, inclusive, em que não era uma pessoa coletiva transparente, são tributados de acordo com as regras do regime de tributação no qual era tributada ³¹⁵ à data do recebimento desses rendimentos, à luz do princípio da especialização dos exercícios (cf. artigo 72.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1 do CIRC).

Em consequência, os sócios ou membros da entidade transparentes, receberão da pessoa coletiva, agora transparente matéria coletável imputada, que respeita aos exercícios em que se deu a transição ³¹⁶ e seguintes, sendo responsáveis pelo pagamento do imposto que dela decorrer (cf. artigos 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC), não se colocando aqui nenhum problema.

Mas receberão também distribuição de lucros, que não são matéria coletável imputada, respeitantes aos lucros não distribuídos nos exercícios em que a pessoa coletiva, agora transparente, pertencia ao regime geral. Nesse caso, a responsabilidade pela retenção na fonte, à taxa liberatória prevista nos artigos 71.º do CIRS e art.º 94.º do CIRC, é ainda da pessoa coletiva, agora transparente, por respeitarem estes lucros não distribuídos a exercícios em que ela era ainda tributada de acordo com as regras do regime geral ³¹⁷ (cf. art.º 18., n.º 2 e 24.º, c) do CIRC).

A mesma questão se coloca com os prejuízos cujo período de reporte ainda esteja a decorrer, quando a sociedade do regime geral de IRC, que tem prejuízos reportáveis, transita para o regime de transparência fiscal. Neste caso a sociedade transparente pode continuar a deduzir os prejuízos que foram gerados quando era

³¹⁴Um exemplo desta transição/transformação é o das sociedades que tinham sócios profissionais liberais, mas eram sujeitos passivos do regime geral, e que, fruto da alteração legislativa de 2014, foram obrigadas a integrar o regime de transparência fiscal.

³¹⁵Poderia ser o regime geral, o regime simplificado de determinação de matéria coletável ou outro regime especial previsto no CIRC.

³¹⁶E aqui será tido em conta todo o exercício por não existir nenhuma norma idêntica à do artigo 72.º, n.º 3 que se refere à situação simétrica: passagem do regime de transparência fiscal ao regime geral.

³¹⁷Para além de não existir qualquer norma a estabelecer a dispensa de retenção na fonte para esse caso, também no caso de os sócios fazerem empréstimos à sociedade transparente, os quais configuram suprimentos, também haverá lugar à retenção na fonte na data de vencimento dos juros, retenção que será feita pela sociedade transparente.

uma sociedade do regime geral de IRC, levando em conta esses prejuízos no montante de matéria coletável a apurar em cada exercício e a imputar aos seus sócios³¹⁸.

Seja como for, fica a certeza de que faz falta uma norma que com clareza estipule o que deve ser feito quando se dá a transição de uma sociedade do regime geral para o regime de transparência fiscal, até porque já existe norma para a situação simétrica no artigo 72.º, nºs 2 e 3 do CIRC.

4. A DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

A base legal para a configuração das regras de determinação de apuramento da matéria colectável, e do próprio imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, é o artigo 104.º, n.º 2 da Constituição da Republica Portuguesa que impõe que a tributação das empresas³¹⁹ incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real³²⁰.

Respeitando a norma constitucional, o CIRC impõe às pessoas coletivas, residentes, que exercem a título principal uma atividade económica lucrativa, de natureza comercial, industrial, agrícola, ou profissional, que apurem a sua matéria colectável com base na contabilidade³²¹, assim obtendo o lucro contabilístico, que

³¹⁸ A mesma possibilidade de dedução de prejuízos após a transformação acontece quando, sociedades que antes eram tributadas no regime de transparência fiscal, passam a ser tributadas no regime geral de IRC, uma vez que nada na lei o impede.

³¹⁹ Repare-se desde logo que a Constituição fala em empresas e não em pessoas colectivas, sendo aquele conceito muito mais restrito que este.

³²⁰ Daqui se retira o princípio da tributação pelo rendimento real que corresponde ao acréscimo patrimonial, objecto de tributação em sede de IRC.

³²¹ Até 1977 existia a obrigação de escrituração, inscrita no artigo 29.º do Código Comercial, que estipulava que a determinação do lucro gerado tinha como suporte a escrituração mercantil, obrigatória para todos os comerciantes e efetuada de acordo com a lei.

A contabilidade financeira normalizada só surgiu após o 25 de Abril de 1974, sendo o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) aprovado em 1977 e o segundo em 1989.

O POC e a sua legislação complementar foi revogado pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de Julho, que entrou em vigor 1 janeiro 2010. Em 2015, por força do Decreto-lei n.º 98/2015, de 2 junho (que transpõe a Diretiva n.º 2013/34/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho e entrou em vigor a 01 de janeiro de 2016), o SNC foi alterado, passando a estar sustentado em 28 normas contabilísticas, com o objetivo de

depois será objecto de correcções extra-contabilísticas/fiscais (Cf. artigos 17.º a 52.º do CIRC) ³²².

E, por assim ser, a matéria coletável das pessoas coletivas residentes, que exercem uma atividade económica a título principal, nas quais se incluem as pessoas colectivas transparentes, por obediência às regras gerais inscritas no artigo 15.º do CIRC, deve, antes de mais, estar suportada em documentos que obedeçam à lei e às regras contabilísticas, actualmente estipuladas no Sistema Nacional de Contabilidade (SNC), e ser apurada numa base económica, enquadrada pelo princípio da especialização dos exercícios, que vai medir o acréscimo patrimonial de cada pessoa coletiva (cf. artigos 17.º e 18.º do CIRC), em tudo seguindo o regime geral estabelecido no código do IRC (cf. os artigos 3.º, n.º 4, 15.º e 17.º a 52.º do CIRC e os Quadros 07 e 09 da Declaração periódica de rendimentos Modelo 22).

Descrevemos neste momento o processo de apuramento da matéria coletável.

Grosso modo, aos rendimentos ilíquidos da pessoa coletiva transparente ³²³ e ganhos ³²⁴ (cf. artigo 20.º do CIRC) apurados por aplicação das regras contabilísticas (lucro do exercício), fazem-se as correcções fiscais previstas no CIRC.

harmonizar o quadro contabilístico nacional com as normas internacionais de contabilidade adoptadas pela União Europeia.

³²² Este regime regra obrigatório de determinação do lucro tributável está sujeito a adaptações nos seguintes casos: estabelecimentos estáveis de pessoas coletivas residentes (cf. artigo 54.º-A); determinação simplificada da matéria coletável (cf. artigo 86.º A e 86.º-B); preços de transferência (cf. artigo 63.º do CIRC); grupos de sociedades (cf. artigo 69.º e ss); transformação de sociedades (cf. artigos 72.º e ss).

O regime regra não é aplicado quando estão em causa as pessoas coletivas que: não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial, agrícola, ou profissional (cf. artigo 53.º e 54.º), por não estar em causa o apuramento do seu acréscimo patrimonial e sim a tributação de rendimentos específicos; são não residentes sem estabelecimento estável em Portugal (cf. artigo 55.º e 56.º), por força do princípio da territorialidade na tributação.

E, a título absolutamente excepcional, permite-se que se apliquem formas alternativas de determinação da matéria coletável com base num rendimento real presumido, por recurso a métodos indiretos e a presunções e tem como finalidade tributar um rendimento aproximado da realidade (cf. artigo 57.º e ss do CIRC e 87.º, n.º 1, b) e 88.º da LGT).

³²³ Evidenciado na declaração modelo 22 desta entidade como resultado contabilístico do exercício no campo 708 do Quadro 07, que é uma realidade distinta da matéria coletável que será imputada aos sócios e membros, a qual é inscrita na declaração modelo 22 da entidade transparente no campo 346 do Quadro 09.

³²⁴ Quanto aos ganhos, fica uma nota relativamente ao reinvestimento de mais-valias (cf. art.º 20.º, n.º 1, h), para revelarmos a nossa posição quanto à sua imputação ou não aos sócios e membros da pessoa coletiva para que estes as reinvestam na sua esfera pessoal. Entendemos que

Estas correções consistem em acrescentar e subtrair importâncias contabilisticamente inscritas e aceites no apuramento do “lucro real líquido”. Acrescem-se gastos ³²⁵, perdas e encargos contabilisticamente aceites, mas não dedutíveis para efeitos fiscais (artigo 23º e 23.º-A do CIRC) e ainda variações patrimoniais positivas (artigo 21º). E, subtraem-se variações patrimoniais negativas (artigo 24º), prejuízos fiscais ³²⁶(artigo 52.º), e benefícios fiscais ³²⁷ (subalínea 2) da alínea a) do nº 1 do artigo 15º). Estas operações traduzem-se na seguinte expressão matemática:

<p><i>Resultado líquido do período (contabilístico)</i></p> <p><i>+ Variações patrimoniais positivas - Variações patrimoniais negativas +/- Correções fiscais</i></p> <p><i>= Lucro Tributável</i></p> <p><i>- (Prejuízos Fiscais + Benefícios Fiscais)</i></p> <p><i>= Matéria coletável</i></p>

sendo a pessoa colectiva transparente que as apura e decide reinvestir ou não (cf. artigos 46.º a 48.º), só deverão ser adicionadas à matéria colectável a imputar aos sócios ou membros caso não sejam reinvestidas nos termos e prazos legalmente previstos, pois só nesse caso serão ganhos da pessoa colectiva transparente. Caso sejam reinvestidas, tudo se passa na esfera da pessoa colectiva transparente, respeitando à sua actividade económica e apuramento da matéria coletável.

³²⁵As sociedades de profissionais têm algumas particularidades quanto aos gastos que podem considerar, em obediência ao objetivo da neutralidade, um dos três objetivos do regime, designadamente neutralidade entre a tributação em sede de IRC e em sede de IRS, Categoria B. Neste âmbito, os encargos com veículos, que a sociedade pode levar a gastos reduzem-se a um veículo por sócio, até ao limite constante da Portaria nº 1041/2001, de 28 de Agosto, por imposição do atual artigo 23º-A, nº 9 do CIRC. Contudo, esta aplicação legal foi introduzida com o DL n.º 67/93, de 10 de março, que alterou o então artigo 41.º do CIRC. A Portaria 83/94, de 07 de fevereiro, veio completá-la com a limitação do número de veículos motorizados passíveis de afetar à actividade exercida pelo sócio da sociedade de profissionais. Com a Lei n.º 85/2001 de 4 de Agosto, este artigo 41.º, passou a artigo 42.º, e depois a artigo 23.º-A, nº 9, numeração que mantém.

³²⁶Os prejuízos fiscais dedutíveis à matéria coletável são, não só os do exercício a que respeita a matéria coletável como também os de exercícios anteriores, respeitando o período de reporte estipulado pelo CIRC, que adiante referiremos mais em pormenor.

³²⁷.Relativamente aos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, que operam por dedução à matéria coletável, estes podem ser deduzidos em sede da pessoa colectiva transparente, uma vez que é nela que se refletirá a dedução, sendo que, para deles poder usufruir, a pessoa colectiva transparente deve respeitar os requisitos legais para a sua atribuição e manutenção (cf. artigos 14.º da LGT e 65.º do CPPT).

Atendendo a que existem benefícios fiscais que operam por dedução à coleta, e que as pessoas coletivas transparentes não são tributadas (cf. artigo 12.º CIRC), pelo que não têm coleta a que estes benefícios possam ser deduzidos, serão os sócio ou os membros que os vão poder deduzir. Assim, apesar de não estar esclarecido na lei quem tem legitimidade para efectuar o pedido relativamente aos benefícios que dependentes de reconhecimento que operam por dedução à coleta, se é a pessoa colectiva transparente ou o sócio ou membro, somos de opinião de que deve a legitimidade pertencer à pessoa colectiva transparente, uma vez que o benefício respeita à sua actividade económica, sendo apenas o direito à dedução que é imputado.

Até este momento, as pessoas coletivas transparentes em nada se distinguem das demais pessoas coletivas, sujeitos passivos de IRC, tributadas de acordo com o regime geral de IRC ³²⁸.

O seu traço distintivo ocorre neste momento.

Enquanto as demais pessoas coletivas sujeitas ao regime geral de IRC irão aplicar a taxa geral do imposto a esta matéria coletável, apurando a coleta, à qual farão as deduções legais para obter o resultado final (imposto a pagar ou a reembolsar), as pessoas colectivas transparentes vão imputar a matéria colectável apurada (cf. artigo 6º, n.º 3 do CIRC e 20º do CIRS e 20.º do CIRC), ilíquida de deduções à coleta e benefícios fiscais que operem por dedução à coleta ³²⁹, sendo depois estes a deduzi-los à sua coleta, apurada por aplicação da taxa geral do imposto a que estejam sujeitos (IRC ou IRS), na proporção que resultar do ato constitutivo ou, se este nada estipular, em partes iguais, uma vez que as pessoas coletivas transparentes não têm coleta a que os possam deduzir.

Como melhor se escreve em ponto específico, esta matéria colectável imputada pode ser objecto de correcções por parte da administração tributária (cf. artigo 100.º do CIRC), em momento posterior à sua imputação aos sócios e membros, tendo estas correcções impacto direto na liquidação efetuada pelos sócios e membros que inclua esta matéria coletável corrigida.

Descritas as operações que conduzem ao apuramento e imputação da matéria coletável e deduções à coleta, chegou o momento de explicitar os traços essenciais dos princípios contabilísticos que estão na origem do apuramento do lucro contabilístico.

4.1. PRINCIPIOS CONTABILISTICOS

³²⁸Deve ter-se em atenção que não podem as entidades transparentes, optar pelo regime simplificado de determinação da matéria colectável, atenta a sua qualidade de sujeitos passivos isentos de IRC, como resulta da conjugação dos artigos 12.º e 86º-A, nº1 do CIRC.

³²⁹Como por exemplo, retenções na fonte (cf. artigo 90º, nº 2 e nº 5 do CIRC).

Relevam os princípios contabilísticos por regerem a base contabilística utilizada para tratar a informação relativa à actividade económica, que irá ser tributada em IRC, pois que o rendimento real³³⁰ parte do lucro contabilisticamente apurado (cf. artigo 17.º, n. 1 do CIRC).

Vejamos então como operam estes princípios.

A base económica, alicerçada no princípio da especialização dos exercícios, impõe que se inscrevam os rendimentos e os gastos no exercício a que dizem respeito, independentemente do momento em que foram auferidos uns e suportados outros. Isto é: a base económica respeita o fluxo real das operações (a transferência de bens e/ou serviços) e não o fluxo financeiro (o recebimento ou o pagamento em moeda), por ter como objectivo medir a riqueza gerada em cada exercício (o acréscimo de rendimento), como o próprio artigo 18.º do CIRC informa.

Quanto à base de financeira, que é a regra em sede de IRS, é regida pelo princípio de caixa, o que significa que os registos contabilísticos são feitos apenas quando se verifique uma entrada ou uma saída de dinheiro, refletindo a contabilidade (mais exactamente o balanço) os valores líquidos disponíveis, fornecendo assim informação financeira. Ou seja: em cada período de tributação são considerados os rendimentos e os encargos que nesse período foram recebidos e pagos, independentemente da actividade que os gerou ter sido realizada nesse ou noutro período,

Como facilmente se percebe, o apuramento do lucro contabilístico com recurso à base de financeira, que dá atenção aos recursos financeiros enquanto a base económica, que coloca a ênfase nos fluxos económicos, pelo que o resultado contabilístico vai ser distinto: a base económica vai dizer-nos qual é o rendimento

³³⁰ A contabilidade possibilita a correta representação do património de uma pessoa ou entidade e a apreensão e análise das origens e alterações verificadas nesse património, porque fornece informações sobre a natureza económica, financeira e física desse património, por via dos registos/tabelas, demonstrações, análises/pareceres, diagnósticos/relatórios e prognósticos/planos que usa e que são regulamentados em legislação própria.

O rendimento real corresponde ao acréscimo patrimonial, objecto de tributação em sede de IRC. A determinação desse rendimento real assenta no lucro contabilisticamente apurado, o qual retrata fielmente a actividade económica do contribuinte, devendo, para que tal suceda, estar a contabilidade permanentemente organizada. É a este lucro contabilístico que são realizadas correcções, respeitando as normas fiscais, sendo tudo inscrito na declaração periódica de rendimentos e na declaração de informação empresarial simplificada (IES).

acréscimo, o qual é a medida de rendimento que o legislador escolheu em sede de IRC e a base de caixa revelará o rendimento disponível, sendo este o que interessa em sede de IRS ³³¹.

4.2. REGIME SIMPLIFICADO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

O regime simplificado de determinação da matéria colectável, doravante designado como regime simplificado ³³², constitui uma alternativa ao apuramento da matéria colectável com base na contabilidade, sendo aqui chamado à colação uma vez que, no seu primeiro período de vigência (entre 2001 e 2009), era aplicável a sociedades transparentes (cf. artigo 53.º, n.ºs 7, 8 e 13 do CIRC na redacção vigente entre 2001 e 2009), estando agora vedada essa possibilidade (cf. artigo 86.-A, n.º 1 do CIRC) ³³³.

Este regime, aplicável por opção dos próprios ³³⁴, a pessoas coletivas, residentes em território português, que exerçam a título principal uma atividade económica, visa

³³¹ Será importante notar que o apuramento da matéria coletável numa base económica é a regra em IRC, sendo a regra de apuramento do rendimento líquido, em sede de IRS, Categoria B, à qual é imputada a matéria colectável apurada pela pessoa colectiva transparente que tem como destinatários os sócios ou membros, pessoas singulares (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC e 20.º do CIRS), a base de caixa (igualmente denominada base financeira). Compatibilizando esta divergência, ressalva o artigo 3.º, n.º 6 in fine, do CIRS, que os rendimentos ficam sujeitos a tributação numa base económica, sempre que sejam determinados com base na contabilidade, como é o caso da matéria coletável apurada pelas pessoas colectivas transparentes. Todavia, até à alteração da redacção do artigo 3.º do CIRS, operada pelo Decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho, esta compatibilização das bases contabilísticas de IRC e IRS não existia o que colocava dificuldades quanto ao momento em que a matéria coletável devia ser imputada aos sócios e membros, pessoas singulares, para efeitos da sua declaração como rendimento líquido da Categoria B de IRS.

³³² O regime simplificado de determinação da matéria colectável, foi introduzido pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro e estava previsto inicialmente no art.º 53.º do CIRC, tendo depois sido renumerado e passado a artigo 58.º, até à sua suspensão em 2009, pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro. Foi reintroduzido pela lei 2/2014 de 16 de janeiro, desdobrando-se atualmente nos artigos 86.º-A e 86.º-B.

³³³ O artigo 86.º-A, n.º 1 impede a opção pela tributação de acordo com as regras deste regime aos sujeitos passivos isentos, o que se aplica ao regime de transparência fiscal interna (cf. artigo 12.º do CIRC)

³³⁴ Por imperativo constitucional, inscrito no artigo 104.º, n.º 2 da lei fundamental, as pessoas coletivas devem ser tributadas de acordo com o rendimento real obtido. Assim, não seria

determinar, de modo mais simples ³³⁵, o rendimento a tributar às pessoas coletivas que preencham os requisitos impostos, que incluem ter um reduzido volume de negócios.

Antes da alteração legislativa, a aplicação do regime colocava problemas práticos quanto à inscrição dessa opção na declaração de início, alteração e cessação de atividade de todos os contribuintes, problemas que eram acrescidos, no caso das sociedades transparentes ³³⁶, uma vez que a alteração do regime simplificado para o regime geral, e vice-versa, em razão da não inscrição, correta e em prazo, da opção pretendida naquelas declarações, tinha reflexos não apenas na sociedade transparente mas também na esfera dos sócios.

Acresce que, em sede de IRC, o regime de transparência fiscal é em si mesmo um regime especial, que concede uma não sujeição de pagamento às pessoas colectivas transparentes. Ora, a existir a possibilidade do apuramento da matéria coletável a imputar aos sócios e membros com base no regime simplificado, seriam as pessoas colectivas transparentes, que não irão suportar ou ser responsáveis pelo pagamento do imposto, que decidiriam qual a base tributável do pagamento que os seus sócios ou membros iriam efectuar, o que é fiscal e extra fiscalmente inapropriado, configurando uma intromissão na gestão privada de outrem, mesmo sendo esse outrem um sócio ou membro.

Assim, afigura-se-nos que bem andou o legislador ao afastar da possibilidade de optarem pelo regime simplificado as pessoas coletivas transparentes, por tal significar

possível instituir como regime obrigatório um regime que presume, com base em percentagens, os gastos incorridos por pessoas coletivas.

³³⁵Essa determinação mais simples consiste em fixar, presuntivamente, um montante, a título de gastos/custos. Esse montante é encontrado por aplicação de um coeficiente ao montante global dos proveitos, mas não dispensa a contabilidade como forma obrigatória de apurar o lucro.

³³⁶Veja-se, por exemplo o Acórdão do TCAS de 2014-05-29 (processo 07219/13), acessível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7995a45eaca7514980257cef0052a62a?OpenDocument>, que dá conta de que “ix) As sociedades de profissionais estavam abrangidas pelo regime simplificado de determinação do lucro tributável em sede de IRC. x) O registo no cadastro informático da AT de uma sociedade de advogados no regime geral de tributação, por erro imputável aos serviços, impede a posterior correcção da situação tributária e o enquadramento da sociedade no regime simplificado, se as suas declarações apresentadas ao abrigo do regime geral foram aceites sem reservas e se os serviços informaram o representante da sociedade da desnecessidade de apresentação de declaração de opção por este regime. xi) Na situação anteriormente referida a correcção pela AT da situação tributária da sociedade e a realização de liquidações adicionais constitui *venire contra factum proprium* e violação do princípio da boa-fé que deve nortear a sua actuação (art.º 59.º, n.º 2, da LGT).”

que estas estavam a exercer uma opção relativa à tributação de outrem, a que acrescia o facto de existir uma dupla dedução forfetária, no caso dos sócios das sociedades de profissionais que prestassem serviços à sociedade e também fossem tributados, em sede de IRS, com base no regime simplificado.

5. A IMPUTAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

O mecanismo de imputação de rendimentos pela pessoa colectiva aos seus sócios e membros é o mecanismo fulcral da transparência fiscal relativamente à determinação da sujeição subjectiva, configurando uma modificação subjetiva da titularidade passiva da relação jurídica tributária: por força da lei, transfere-se a qualidade de sujeito passivo do imposto, da pessoa coletiva transparente para os respectivos sócios ou membros

Com a imputação da matéria colectável concretizam-se os três objectivos do regime de transparência fiscal interna:

- a eliminação da dupla tributação económica porquanto, qualquer que seja a forma jurídica escolhida para o exercício da actividade económica a tributação é feita apenas uma vez, na pessoa do sócio ou do membro;
- a neutralidade da tributação, tendo em conta a natureza de pessoa colectiva ou singular deste sócio ou membro, e a sua capacidade contributiva, medida pelas regras do imposto em que se inserem e não pelas regras do imposto em que a pessoa coletiva transparente é sujeito passivo; e,
- o controlo da evasão fiscal, por não ser possível o recurso à planificação do exercício e do montante a imputar a cada sócio ou membro, ao invés do que acontece com a distribuição de lucros.

Vejamos como tudo funciona.

A imputação consiste em transferir a matéria colectável (ou o lucro/prejuízo), gerada no âmbito da sua actividade económica da pessoa colectiva transparente, para os seus sócios e membros, que procederão ao apuramento e pagamento do imposto

devido, pois que ao transferir a matéria colectável, a pessoa colectiva transparente está a transferir a responsabilidade fiscal do apuramento e pagamento do imposto no exacto exercício a que essa matéria colectável respeita e na exata percentagem que lhe foi transferida.

Note-se que só é possível a imputação (nos termos do art.º 20.º do CIRC ³³⁷, ou pessoas singulares, de acordo com o art.º 20.º, n.ºs 1 e 2 do CIRS ³³⁸) por existir uma desconsideração da personalidade jurídica das pessoas colectivas transparentes, que permite a bipartição de sujeito passivo do imposto, entre a pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental) e os seus sócios e membros (sujeitos passivos efectivos), apesar destes continuarem a ser pessoas juridicamente autónomas.

Não é necessário fazer qualquer registo contabilístico desta imputação, uma vez que não existe qualquer facto contabilístico a relevar, por se tratar de uma mera transferência da esfera pessoal da pessoa colectiva transparente para a pessoa dos sócios e membros (diferentemente do que sucede com a distribuição de lucros, por exemplo), mas é obrigatório cumprir obrigações contabilísticas e declarativas que evidenciem o apuramento da matéria colectável pela pessoa colectiva transparente e o montante imputado.

Quanto ao montante da imputação, este funda-se, mas não se esgota como melhor veremos de seguida, no direito dos sócios e membros a participar nos lucros e faz-se em conformidade com a percentagem prevista no ato constitutivo (ou de alteração a esse ato constitutivo) para a distribuição de lucros ³³⁹, existindo duas especificidades.

³³⁷No CIRC não existe referência legislativa expressa idêntica à redação do artigo 20.º, n.º 1 do CIRS, que refira que a matéria coletável imputada, pela pessoa coletiva transparente, aos seus sócios e membros, pessoas coletivas coletivas, constitui, para estes um ganho que deve incluir-se no elenco do artigo 20.º do CIRC. Ainda assim, está previsto o seu acréscimo à matéria coletável dos sócios ou membros, pessoas coletivas, como decorre da atual linha 709 do Quadro 7 da declaração modelo 22 de IRC.

³³⁸O artigo 20.º do CIRS refere-se a imputação especial, por ser uma imputação de rendimentos líquidos e não de rendimentos brutos de uma das categorias de IRS, como acontece na imputação prevista no artigo 29.º do CIRS, que é uma imputação ordinária de rendimentos à categoria B de IRS.

³³⁹Frequentemente, o pacto social indica como critérios de participação nos lucros a percentagem de participação no capital social ou a determinação anual, em assembleia geral da

Uma dessas especificidades é relativa à estipulação existente no pacto social de que cabe à assembleia de sócios deliberar, exercício a exercício, qual seja a percentagem de lucros a que cada sócio tem direito, permitindo algum planeamento fiscal, se bem que seja mais complexo que o permitido no caso da distribuição de lucros em que pode decidir-se não distribuir os lucros a todos ou a alguns sócios.

Esta determinação do pacto social é válida e é respeitada pela administração fiscal a menos que preveja que o sócio ou o membro “X” não recebem lucros. Nesse caso, a administração fiscal considera que recebe matéria colectável e deve ser sujeito a tributação ³⁴⁰. Se assim não fosse estar-se-ia a colocar em crise o cumprimento ao objectivo do controlo da evasão fiscal, objectivo que é um dos três pilares deste regime fiscal.

A outra especificidade refere-se à ausência de estipulação do pacto social relativa à percentagem de cada sócio ou membro nos lucros. Neste caso, mesmo que a participação no capital social, de cada sócio, seja distinta, a imputação faz-se em partes iguais ³⁴¹ (cf. artigo 6.º, n.º 3 do CIRC), podendo aliás este critério, da distribuição se fazer em partes iguais, ser o critério indicado no pacto social.

sociedade, da percentagem a imputar a cada sócio. Estes critérios afastam a imputação de matéria colectável em partes iguais prevista no CIRC, a qual é um critério supletivo, e permitem algum planeamento fiscal, ao deliberar distribuir mais ou menos lucros a determinados sócios, assim atenuando ou mesmo anulando os efeitos das taxas progressivas de IRS, aplicáveis na tributação dos sócios ou membros pessoas singulares.

³⁴⁰ A imputação de matéria colectável em partes iguais, quando existe matéria coletável apurada e não existe critério ou deliberação da sociedade para a sua imputação, é para alguns uma presunção legal inscrita no actual artigo 6.º, n.º 3 do CIRC, não obstante não estar expressamente referida no CIRC como tal, podendo ser ilidida, como acontece com todas as presunções. Porém, não pode essa elisão fundar-se em deliberação da assembleia-geral da sociedade que decida não distribuir lucros a um ou mais sócios por ser tal deliberação ilegal, quer civil (artigos 994.º do CC e 22.º, n.º 3 do CSC), quer fiscalmente. Civilmente porque a deliberação da assembleia que impedir algum dos sócios de quinhoar, pode configurar um pacto leonino, nos termos do artigo 994.º do CC ou do artigo 22.º, n.º 3 do CSC. Fiscalmente porque o artigo 6.º, n.º 3 do CIRC impede a não distribuição de matéria colectável, a qualquer dos sócios, quando esta exista, tentando afastar a possibilidade de evasão fiscal. E, sendo uma deliberação ilegal não têm valor jurídico e não pode ser oponível à administração fiscal.

Sobre esta situação veja-se o Acórdão de 2012-02-29, Processo 0441/11, do STA, que no seu ponto 13 diz que “não é pensável que a deliberação de uma Assembleia-Geral, órgão interno de uma sociedade de direito privado, possa ser oponível à Administração Fiscal como se tratasse de acto de entidade pública em posição hierarquicamente superior” à da Administração Fiscal, e, prossequindo com este entendimento, no seu ponto 14, diz que a “deliberação da Assembleia-Geral da sociedade (...) é um acto de eficácia interna da referida sociedade”.

³⁴¹ É sabido que, na ausência de estipulação no pacto social, sobre a forma de distribuição dos lucros, esta é feita em partes iguais (cf. art.º 6.º, n.º 3 do CIRC). Esta forma supletiva de

E, caso seja deliberado distribuir adiantadamente lucros, sendo esses adiantamentos por conta de lucros de montante superior à matéria coletável imputada ao sócio, relativamente ao exercício em que ocorre o adiantamento, é considerado como montante de matéria coletável imputada o valor do adiantamento dos lucros como melhor se referirá em ponto especificamente dedicado a esta temática.

Ainda com interesse para o cálculo da imputação de matéria coletável, cabe referir que existem casos particulares, em que não é imputada a totalidade da matéria colectável apurada pela pessoa coletiva transparente.

É o que sucede quando houve aquisição de quotas ou ações pela própria sociedade transparente (“auto aquisição”) ³⁴²; ou quando são amortizadas quotas sem redução do capital social. Nestes casos, a proporção da imputação de matéria coletável a fazer aos sócios e membros, terá como base o capital social total subtraído da percentagem de quotas ou ações detidas pela sociedade transparente ³⁴³ ou amortizadas sem redução de capital ³⁴⁴.

Por exemplo, se a sociedade transparente adquiriu 12% de quotas próprias e tem 4 sócios, a matéria coletável a imputar a cada um, na ausência de estipulação no ato constitutivo, será de 22% e não de 25%, resultando essa percentagem da seguinte expressão matemática: $100\% - 12\% / 4 = 88\% / 4 = 22\%$.

imputação de matéria coletável penaliza os sócios e membros minoritários, porquanto não sendo as participações no capital social iguais, estes são tributados por um valor superior ao rendimento que lhes cabe. Em sentido inverso, os sócios ou membros majoritários, beneficiarão da imputação em partes iguais da matéria coletável da entidade transparente.

Ilustremos com um exemplo. A sociedade de profissionais PRO, Lda. tem quatro sócios, sendo a seguinte a distribuição do capital social: sócio A - 10%, Sócio B - 20%, sócio C - 50% e o sócio D - 20%. O pacto social nada diz sobre a forma de distribuição dos lucros. O que vai acontecer é que a todos os sócios é imputada 25% da matéria coletável apurada, pelo que o Sócio C fica beneficiado e todos os demais ficam prejudicados, porque serão tributados por 25% e irão receber o que contabilisticamente lhes cabe de acordo com a participação no capital social.

³⁴²Esta situação configura uma aquisição superveniente de capital social, a qual não obriga a alteração do contrato constitutivo (cf. permite o artigo 85.º, n.º 1 CSC).

³⁴³A presunção de participação dos sócios no capital social, em partes iguais, tem por base de cálculo não a totalidade desse capital social, mas o capital social expurgado da participação da própria sociedade transparente, coerentemente com os direitos que os sócios têm sobre as quotas que são propriedade da sociedade (Cf. artigo 324.º e 220.º, n.º 4 do CSC).

³⁴⁴No caso de amortização de quotas sem redução de capital social, o sócio que vê a sua quota amortizada, verá igualmente reduzida a presunção da percentagem da sua participação no capital social. Veja-se o exemplo dado a págs. 108 do CIRC, comentado e anotado em 1990 pela DGCI.

Quanto ao momento da imputação, determina o legislador fiscal que a matéria coletável é imputada, aos sócios e membros, imperativamente no exercício em que a pessoa coletiva transparente a apura, exista ou não distribuição efectiva de lucros, pois que a base da imputação é a matéria coletável apurada e não o lucro contabilístico³⁴⁵.

E, aqui chegados, importa desfazer um mito relativo ao regime de transparência fiscal. Enunciemo-lo primeiro: há uma presunção de distribuição de matéria colectável, uma vez que esta é obrigatória, e por existir essa obrigatoriedade, os sócios e membros vão ser tributados por rendimentos que não receberam.

Ora não é assim. Só existe imputação se existir matéria coletável para imputar. Caso não exista (por ser o resultado do exercício um prejuízo, ou não ser prejuízo mas também não existir lucro fiscal, ou, existindo esse lucro fiscal/matéria coletável existam prejuízos reportáveis que o anulam) não há nada para imputar e como tal também não há tributação aos sócios.

Assim, a obrigatoriedade de imputação e a tributação respeitante a matéria colectável imputada, em sede de transparência fiscal, incidem sobre a matéria colectável efectivamente apurada (cf. art.º 6.º, n.º 3 do CIRC).

Esclarecido este ponto e visto como e quando há imputação de matéria colectável e o montante dessa imputação, prosseguimos.

A imputação de matéria colectável é considerada rendimento líquido da actividade económica (empresarial ou profissional), na esfera dos sócios ou membros, pessoas singulares ou colectivas, sendo-lhe aplicada a taxa geral do respectivo imposto: taxa proporcional em IRC e taxas progressivas em IRS³⁴⁶.

³⁴⁵Se não se imputasse matéria coletável todos os exercícios/períodos, seria o mesmo que permitir que todos os sujeitos passivos pudessem optar pelos exercícios/períodos em que querem entregar as suas declarações de rendimento o que seria violador de todos os princípios de direito fiscal.

³⁴⁶O rendimento líquido da Categoria B de IRS será englobado com os demais rendimentos do sócio ou membro, pelo que vai influenciar o valor do IRS a pagar, podendo implicar uma subida de escalão para todos os rendimentos que o sócio ou o seu agregado familiar, caso exista, auferam (cf. artigo 22.º e 68.º do CIRS).

Refira-se que se o sócio for pessoa singular esta matéria colectável imputada integra a Categoria B ³⁴⁷ de IRS como rendimento líquido ³⁴⁸ (cf. artigo 20.º nº 1 e 2, 29.º, n.º 1 e 31.º, nº 1, g) do CIRS) ³⁴⁹, o que é coerente com o facto de todos os gastos e perdas dedutíveis a esta matéria coletável terem já sido subtraídos em sede de IRC (cf. art.º 17.º a 52.º do CIRC), pois que, caso ainda fosse possível efetuar uma dedução específica à matéria colectável, em sede de IRS, Categoria B, teríamos uma dupla dedução.

A taxa proporcional, inscrita no artigo 87.º do CIRC, é aplicada à matéria coletável imputada a sócios ou membros, pessoas coletivas ³⁵⁰, havendo ainda lugar ao pagamento de derrama, municipal ³⁵¹ e estadual, por estas terem a natureza de

³⁴⁷De notar que até à revisão do CIRS efectuada pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, a imputação era feita numa de três categorias de rendimentos: Categoria B, no caso das sociedades de profissionais e Categorias C ou D para outras sociedades ou entidades, cujo objecto fosse o exercício de uma actividade comercial, industrial ou agrícola, o que tinha reflexos em termos de determinação da coleta dos sócios ou membros e no cumprimento das suas obrigações declarativas e contabilísticas.

³⁴⁸O rendimento é imputado como rendimento líquido. Caso existam deduções à coleta que devessem ser feitas pela pessoa colectiva, como retenções na fonte e benefícios fiscais que operem por dedução à coleta do IRC dessa pessoa colectiva, a imputação faz-se ilíquida dessas deduções, que serão depois efectuadas por cada sócio ou membro.

³⁴⁹Relembra-se que em IRS (cf. artigo 28.º, n.º 1 e 2 do CIRS) o regime simplificado de determinação do rendimento líquido e a determinação desse rendimento com base na contabilidade dependem em primeiro lugar do montante do rendimento bruto (que não pode ultrapassar os 200.000€). Em sede de IRC a regra é o apuramento da matéria coletável com base na contabilidade (cf. artigo 17.º CIRC), sendo o regime simplificado de determinação da matéria coletável um regime especial que tem requisitos de acesso, sendo um deles também o volume de negócios (cf. artigo 86.º-A do CIRC).

Para garantir que à matéria coletável que foi imputada pela pessoa coletiva transparente, e que é já rendimento líquido, não são feitas quaisquer outras deduções, o legislador corrigiu a formulação que existia no artigo 31.º, nº 2, e) do CIRS (na redação dada pela Lei 198/2001, de 03 de julho de 2001), e permitia deduzir 35% do valor da matéria coletável imputada, a título de custos, em sede de regime simplificado, estipulando que, às pessoas singulares, que sejam sócios ou membros de uma pessoa coletiva transparente, o coeficiente a aplicar é 1 (cf. artigo 31.º, nº 1, g), na redação dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro). E, vedou, às mesmas pessoas, a consideração de custos, quando estas apuram o seu rendimento líquido da Categoria B com base na contabilidade (cf. artigo 28.º, n.º 1 e 2 e 29.º, n.º 1 do CIRS) ao limitar os custos a “bens ou valores que façam parte do ativo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afetos a atividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas”.

³⁵⁰Esta matéria coletável, no caso dos sócios que sejam pessoas coletivas residentes, será determinada de acordo com o regime geral ou seguindo um dos seguintes regimes especiais: regime simplificado de determinação da matéria coletável ou o regime especial de tributação dos grupos de sociedades. Para sócios não residentes, serão aplicadas as regras relativas à tributação de não residentes com estabelecimento estável.

³⁵¹A derrama municipal é regulada, actualmente, pelo artigo 18.º, n.º 1 da Lei 73/2013, de 03 de Setembro (Regime Financeiro Das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais). Não é

taxas adicionais ao IRC, cuja base de cálculo é a matéria coletável. Aos sócios e membros pessoas singulares são aplicáveis as taxas progressivas constantes do artigo 68.º do CIRS e, eventualmente, a taxa adicional de solidariedade (cf. art.º 68.º-A do CIRS).

5.1. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS

Vimos que a distribuição de lucros e a imputação de matéria coletável não se confundem³⁵², sendo a imputação de matéria coletável um mecanismo específico do regime de transparência fiscal, que se funda, mas não se esgota, no direito à distribuição de lucros.

Algumas características que os distinguem foram já assinaladas, recordando-se aqui:

- A distribuição de lucros carecer de registo contabilístico e a imputação de matéria colectável não;
- A distribuição de lucros resulta da deliberação da assembleia geral de uma sociedade comercial, enquanto órgão interno de uma pessoa coletiva de direito privado e tem eficácia interna, podendo, em algumas circunstâncias, excluir da participação nos lucros algum ou alguns sócios (cf. artigo 22.º do Código das Sociedades Comerciais e artigo 994.º do Código Civil) e decidir não distribuir lucros em alguns exercícios (cf. artigos 33.º, 217.º e 294.º do Código das Sociedades Comerciais e artigos 991.º e 992.º do Código Civil). Já a imputação de matéria coletável, típica do regime de transparência fiscal interna (cf., artigo 6.º, nº3 do CIRC), é um ato de direito público que resulta da lei e tem eficácia externa, não

aplicável às entidades transparentes, por estas estarem isentas do pagamento de IRC (cf. art.º 12.º CIRC e Ofício-Circulado 20132, de 14 de abril, da DSIRC, que esclarece que a derrama não abrange, na sua incidência objectiva, o lucro tributável das sociedades ou entidades transparentes).

³⁵²Veja-se que sendo sociedades comerciais, as sociedades transparentes obedecem, como qualquer outra às disposições do Código das Sociedades Comerciais (CSC), nomeadamente no que se refere à distribuição de lucros, pelo que, enquanto não for deliberada essa distribuição de lucros, os mesmos devem permanecer nos capitais próprios da sociedade, sendo esse facto autónomo da imputação obrigatória da matéria colectável aos sócios, para efeitos da tributação na sua esfera pessoal, a qual não obriga à distribuição do resultado apurado, sendo certo que os lucros, pagos ou colocados à disposição após distribuição, não são considerados rendimento de capitais, conforme previsto na parte final da alínea h) do n.º 2 do art. 5º do CIRS.

permitindo que se exclua um sócio da atribuição da matéria coletável apurada pela sociedade transparente, na proporção que estiver determinada no pacto social ou, na sua ausência, em partes iguais entre todos os sócios, até porque estas sociedades têm por fim a repartição de resultados entre os seus sócios em consequência e complemento do facto de se fundarem no exercício em comum de uma profissão ou atividade económica por estes sócios na sociedade, ou ainda na administração em comum de bens próprios da sociedade, sendo comum existir uma cláusula do pacto social que estipula que estas decisões de imputação de resultados têm que ser deliberadas por unanimidade;

- A gestão das sociedades comerciais (não transparentes) é feita por terceiros cabendo às assembleias de sócios decidir quando distribuir lucros, sendo tributados quanto a esses lucros apenas nos períodos em que é decidida a sua distribuição. Nas sociedades transparentes a gestão da sociedade (e como tal do rendimento que é gerado pela sociedade e o modo do seu apuramento) cabe aos sócios, que são tributados pelo rendimento obrigatoriamente imputado em todos os períodos de tributação em que existe matéria colectável positiva apurada;
- A não estipulação da percentagem de participação nos lucros a que cada sócio tem direito, só no caso da imputação da matéria colectável equivale a todos terem igual direito na matéria colectável apurada, mesmo que a sua percentagem de detenção do capital social divirja, uma vez que esta terá que ser imputada, pois que no caso de lucros contabilísticos é respeitada a decisão da assembleia geral da sociedade; e,
- O momento/exercício da distribuição de lucros, está na livre disposição da sociedade, não o estando o momento da imputação de matéria colectável, que terá que corresponder ao exercício do apuramento.

Existem ainda outras diferenças.

Quanto à natureza do rendimento e à taxa de tributação, os lucros distribuídos são considerados rendimentos de capitais, sendo tributados em sede de categoria E de IRS (cf. artigo 5.º, n.º 2, h) do CIRS ^{353 354}), aos sócios pessoas singulares, e em sede

³⁵³ Este artigo, mantém a redação inicial, apenas tendo sido alterada a remissão que era feita para o artigo 19.º e passou a ser feita para o artigo 20.º do CIRS, em virtude da renumeração sofrida por esta norma no Decreto-lei 198/2001, de 03 de Julho, que aprovou a revisão do IRS e reenumerou os seus artigos.

de IRC (cf. artigo 20.º, n.º 1, c) de IRC), aos sócios pessoas colectivas, por retenção na fonte, a qual pode ter uma natureza liberatória ou de pagamento por conta do imposto devido a final³⁵⁵.

A imputação de matéria colectável, é rendimento empresarial ou profissional e está sujeita a tributação no final do exercício/período fiscal, o que se traduz numa vantagem financeira para os sócios e membros das pessoas colectivas transparentes, que não terão que adiantar o imposto por não existir retenção na fonte (cf. artigo 94.º, n.º 1, c), n.º 4 e n.º 6 do CIRC).

Importa, por fim, traduzir em números a distinção entre o rendimento disponível de sócios e membros, pessoas singulares, quanto a lucros distribuídos e a matéria colectável imputada, por ser a que mais frequentemente é criticada como sendo uma das graves injustiças do regime de transparência fiscal.

Vamos fazê-lo com base em simulações que terão por base uma sociedade transparente e os seus sócios, pessoas singulares e uma sociedade não transparente, também com sócios pessoas singulares, todos residentes em Portugal. Parte-se do pressuposto de que existiu matéria coletável para imputar e distribuição de lucros em montante igual.

Vejamos então a diferença de imposto a pagar pelos sócios de uma e outra sociedades³⁵⁶.

³⁵⁴Como ensina o Professor Xavier de Basto no seu livro “IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, 2007, pág. 229, o conceito de rendimento de capitais constante do n.º 1 do artigo 5.º excepciona do seu âmbito os rendimentos tributados noutras categorias. É precisamente o caso dos lucros distribuídos a sócios de sociedades pertencentes ao regime de transparência fiscal que são tributados na Categoria B de IRS por serem considerados matéria coletável.

³⁵⁵Em sede de IRS é visível esta dupla possibilidade. Efetivamente, no caso dos sócios residentes, a taxa de tributação final dos lucros distribuídos depende da decisão de englobar, ou não, esses lucros. Caso não os englobe, será tributado a uma taxa liberatória, que actualmente é de 28 por cento (artigo 71.º, n.º 1 a), n.º 6 e n.º 7 do CIRS), e o montante recebido a título de lucros não irá alterar o seu rendimento coletável (cf. artigo 22.º, n.º 1 do CIRS) nem as taxas a aplicar a esse rendimento. Se optar por englobar o valor desses lucros distribuídos (cf. artigos 22.º, n.º 3, b) e n.º 5 e artigo 71.º, n.º 1 a), n.º 6 e n.º 7 do CIRS), fá-lo-á em 50% do montante recebido (cf. artigo 40.º-A, n.º 1 do CIRS), sendo os restantes 50% tributados às taxas gerais de IRS. Os sócios não residentes, que sejam pessoas singulares, não poderão fazer a opção pelo englobamento pelo que serão tributados da mesma forma que os sócios residentes que não optem pelo englobamento.

³⁵⁶A tributação dos sócios pessoas singulares não tem em consideração qualquer dedução específica (relativamente ao apuramento do rendimento da categoria B de IRS), sendo o

1989					
SOCIEDADE DO REGIME GERAL DE IRC					
Lucro apurado em IRC	35.000 €	15.000 €	10.000 €	5.000 €	2.500 €
Taxa de IRC 36,5%	12.775 €	5.475 €	3.650 €	1.825 €	913 €
Derrama municipal (10% sobre o IRC)	1.278 €	548 €	365 €	183 €	91 €
Lucro distribuído aos sócios	20.948 €	8.978 €	5.985 €	2.993 €	1.496 €
Tributação dos sócios em IRS (Categoria E)					
Taxa de IRS	40%	35%	27,50%	20%	16%
	8.379 €	2.703 €	1.309 €	541 €	239 €
Crédito de Imposto IRS (20%)	2.555 €	1.095 €	730 €	365 €	183 €
	5.824 €	1.608 €	579 €	176 €	57 €
Lucro líquido distribuído aos sócios	15.124 €	7.369 €	5.406 €	2.816 €	1.439 €
1989					
SOCIEDADE TRANSPARENTE					
Lucro apurado em IRC	35.000 €	15.000 €	10.000 €	5.000 €	2.500 €
Taxa de IRC 36,5%	0	0	0	0	0
Derrama municipal (10% sobre o IRC)	0	0	0	0	0
Lucro distribuído aos sócios	35.000 €	15.000 €	10.000 €	5.000 €	2.500 €
Tributação dos sócios (em IRS Categoria B)					
Taxa de IRS	40%	35%	27,50%	20%	16%
	14.000 €	4.952 €	2.413 €	943 €	400 €
	14.000 €	4.952 €	2.413 €	943 €	400 €
Lucro líquido dos sócios	21.000 €	10.048 €	7.587 €	4.057 €	2.100 €
IRS			IRC		
Escalões	Taxa Normal	Taxa Média	0,365		
Até 7000	0,1450	0,1450			
[7000;20000]	0,2850	0,2360			
[20000;40000]	0,3700	0,3030			
[40000;80000]	0,4500	0,3765			
Superior a 80000	0,4800	-			

2016					
SOCIEDADE DO REGIME GERAL DE IRC					
Lucro apurado em IRC	100.000 €	55.000 €	30.000 €	10.000 €	5.000 €
Taxa de IRC 21%	21.000 €	11.550 €	6.300 €	2.100 €	1.050 €

coeficiente atualmente aplicável é de 1, o que é absolutamente coerente com o facto de lhes ser imputada matéria coletável, o que equivale a rendimento líquido.

Derrama estadual	500 €	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável	Não aplicável
Lucro distribuído aos sócios	78.500 €	43.450 €	23.700€	7.900 €	3.950 €
Tributação dos sócios em IRS (Categoria E)					
Englobamento de 50%	39.250 €	21.725 €	11.850 €	3.950 €	1.975 €
Taxa de IRS	48%	45%	37,00%	28,5%	14,5%
IRS a pagar	18.840 €	6.821 €	3.045 €	783 €	286 €
Lucro líquido dos sócios	59.660 €	36.629 €	20.656 €	7.117 €	3.664 €
SOCIEDADE TRANSPARENTE					
Lucro apurado em IRC	100.000 €	55.000 €	30.000€	10.000€	5.000 €
Taxa de IRC 21%	0	0	0	0	0
Lucro distribuído aos sócios	100.000 €	55.000 €	30.000€	10.000€	5.000 €
Tributação aos sócios em IRS (Categoria B)					
Taxa de IRS	48%	45%	37,00%	28,5%	14,5%
	48.000 €	21.795 €	9.760 €	2.507 €	725 €
IRS a pagar	48.000 €	21.795 €	9.760 €	2.507 €	725 €
Lucro líquido dos sócios	52.000 €	33.205 €	20.240€	7.493 €	4.275 €
IRS			IRC		
Escalões	Taxa Normal	Taxa Média	Taxa		
Até 7035	0,1450	0,1450	0,21		
[7035;20100]	0,2850	0,2360			
[20100;40200]	0,3700	0,3030			
[40200;80000]	0,4500	0,3761			
Superior a 80000	0,4800	-			

Das simulações feitas resultam as seguintes conclusões:

- 1) No início da vigência dos códigos do IRC e IRS, 1989, as taxas de tributação final destes impostos equivaliam-se³⁵⁷, sendo, nesse caso a carga fiscal, mesmo considerando o escalão mais elevado de IRS, favorável aos sócios das pessoas colectivas transparentes.
- 2) Atualmente, atenta a diferença de taxas existente em sede de IRS e IRC, o resultado alterou-se passando a tributação a ser favorável a sócios de sociedades

³⁵⁷ À data da aprovação do Código do IRC, em 1988, a taxa de IRS (40%) e a de IRC (40,15%, se tivermos em conta que à taxa de IRC, 36,5%, acrescia até 10% de derrama municipal). Ou seja: praticamente equivaliam-se, como bem explicam Maria de Lourdes Correia e Vale e Henrique de Freitas Pereira, a fls 279 da Ciência e Técnica Fiscal” nº 354 – Abril-Junho de 1989. Porém, sucessivas descidas da taxa de IRC, que atualmente está nos 21% de taxa máxima descendo para 17%, no caso das PME (cf. art.º 87º do CIRC), e subidas das taxas de IRS, que chega hoje aos 53% de taxa máxima (48%, a que deve acrescer-se a taxa adicional de solidariedade, que pode ir até 5%), conduzem a que a tributação em sede de IRS possa ser quase três vezes superior, no escalão mais elevado.

transparentes com rendimentos enquadráveis nos dois escalões de rendimentos mais baixos, o que não comprova a tributação mais gravosa dos sócios das sociedades transparentes, apenas evidencia que as taxas de IRS foram crescendo e as de IRC diminuindo, o que agravou o facto do IRC ter uma taxa proporcional enquanto o IRS tem taxas progressivas, tornando a tributação em sede de IRS mais gravosa que a tributação em IRC, para todos os contribuintes e não apenas para os sócios de sociedades transparentes, em especial para rendimentos que se incluam nos escalões mais elevados de IRS.

Com estes quadros, encerramos este ponto em que analisámos a imputação da matéria colectável olhando-a de diversas perspectivas, tentando desconstruir mitos que são recorrentes na sua apreciação negativa.

Sendo esta uma temática nevrálgica do regime de transparência fiscal, tentámos tocar em múltiplos aspectos com ela relacionados, designadamente: verificar se concretiza os objectivos do regime de transparência fiscal; como e porquê desconsidera a personalidade tributária da pessoa colectiva e a relação dessa desconsideração da personalidade tributária com a bipartição do sujeito passivo; como funciona a transferência de matéria colectável da pessoa colectiva transparente para os seus sócios e membros; as obrigações contabilísticas e fiscais subjacentes à transferência/imputação de matéria colectável; o montante a imputar e as especificidades que podem ocorrer no montante a considerar e na percentagem a imputar; o exercício em que a imputação é obrigatoriamente efectuada e a não verificação de qualquer presunção de matéria colectável a imputar; a tributação na esfera dos sócios ou membros; e, finalmente a distinção entre imputação de matéria colectável e distribuição de lucros, retirando dessa distinção várias conclusões, sendo uma das mais relevantes a de que a imputação de matéria colectável não é por si só um fator de aumento da carga fiscal dos sócios e membros das pessoas colectivas, não sendo, em especial mais gravosa que a tributação de lucros distribuídos feita pelas sociedades do regime geral de IRC.

5.2. PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE OUTRAS SOCIEDADES

Às sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, inseridas em grupos societários, sendo elas as sociedades mães ³⁵⁸, não se aplica o regime de eliminação da dupla tributação económica dos lucros distribuídos, previsto no actual artigo 51.º do CIRC que visa eliminar (mais propriamente atenuar) a dupla tributação gerada por lucros distribuídos pelas sociedades suas afiliadas (cf. artigo 51.º, n.º 1, c) do CIRC).

A razão parece evidente: não existe dupla tributação económica no regime de transparência fiscal, uma vez que a pessoa colectiva transparente não é tributada em IRC (cf. artigo 12.º do CIRC), só ocorrendo a tributação, na pessoa dos sócios ou membros, em IRC ou IRS.

Se se permitisse a aplicação do disposto no artigo 51.º do CIRC, a sociedades mães que são tributadas nos termos do regime previsto no artigo 6º do CIRC, isso conduziria a um duplo benefício: a sociedade retiraria da sua base tributável a matéria coletável que lhe é distribuída por outra sociedade, para não sofrer tributação sobre essa matéria coletável, só que, não sendo tributada directamente em IRC, iria imputar matéria coletável líquida de uma tributação que não existiu.

Porém, se a entidade transparente for, não a sociedade mãe mas afiliada de uma sociedade não transparente, é possível a aplicação do regime da eliminação da dupla tributação económica aos lucros distribuídos (cf. artigo 51º, nº 3 CIRC) uma vez que, na determinação da matéria coletável da sociedade não transparente que distribui os lucros, estes foram tributados e sê-lo-ão de novo aos sócios desta sociedade, quanto à matéria coletável que esta sociedade transparente lhes imputa. Se a sociedade transparente não pudesse beneficiar do regime do artigo 51.º do CIRC, teria sido pago imposto pela sociedade que lhe distribui o lucro e seriam tributados os seus sócios, existindo dupla tributação económica ³⁵⁹.

³⁵⁸Foi este um dos argumentos para não incluir as SGPS no elenco das pessoas coletivas tipificadas como transparentes (cf. artigo 6º, nº 5 do CIRC).

³⁵⁹Ilustremos com um exemplo: A sociedade XtransparenteX, recebe da sociedade ZgeralZ, € 100.000 de matéria coletável. Deduz, por aplicação do artigo 51.º do CIRC, € 50.000 pelo que fica com € 50.000 de matéria colectável que imputa aos seus sócios, os quais serão tributados quanto à

5.3.REPORTE DE PREJUÍZOS

Determinada a matéria coletável, far-se-á, sendo caso disso, o reporte de prejuízos³⁶⁰ (cf. artigo 52.º do CIRC), o qual, no caso do regime de transparência fiscal é feito de modo particular. E, em sede do próprio regime de transparência fiscal, é aplicado de modo distinto às sociedades transparentes (sociedades civis sob forma civil, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens) e aos agrupamentos (ACE e AEIE) a forma de efetuar o reporte.

As sociedades transparentes imputam a matéria coletável que apuram quando o resultado é positivo. Caso existam prejuízos, estes ficam na sociedade transparente que fará o reporte no apuramento da matéria coletável dos exercícios seguintes, dentro do período legalmente permitido pelo actual artigo 52.º, nº 7 do CIRC³⁶¹.

matéria colectável que lhes é imputada. Se não pudesse deduzir os € 50.000, como os sócios não podem deduzir o imposto suportado relativamente aos € 100.000, existiria dupla tributação.

³⁶⁰O reporte de prejuízos é uma derrogação da periodização dos exercícios.

³⁶¹Têm sido frequentes as alterações do período legalmente permitido para o reporte de prejuízos, período durante o qual os prejuízos têm relevância fiscal, bem como o do montante possível de prejuízos utilizados em cada ano.

Vejamos um quadro que reflete estas alterações relativas ao período de reporte nos últimos dez anos:

Ano	Nº de anos de reporte	Último ano possível de reporte
2008	6	2014
2009	6	2015
2010	4	2014
2011	4	2015
2012	5	2017
2013	5	2018
2014	12	2026
2015	12	2027
2016	12	2028
2017	5 (grandes empresas)	2022

Está aqui subjacente o princípio da identidade jurídica: só a pessoa colectiva que gera a matéria coletável pode deduzir os prejuízos fiscais que esta matéria coletável tenha produzido.

No que se refere aos agrupamentos de empresas (ACE e AEIE), é possível a imputação de prejuízos do exercício aos seus membros (cf. artigo 6º, nº 2 do CIRC), por tal decorrer dos seus regimes jurídicos impõem a distribuição dos lucros e prejuízos aos membros ³⁶², sendo essa imputação de prejuízos feita no exercício em que estes ocorrem, tal como o é a matéria colectável.

6. TRIBUTAÇÕES AUTÓNOMAS

As tributações autónomas ^{363 364} são uma forma de não admitir a dedução de custos, donde incluem-se na determinação da matéria colectável, por

2017	12(PME)	2029
------	---------	------

No atual artigo 52.º, nº 1 do CIRC, permite-se a dedução de todos os prejuízos independentemente da sua fonte, durante 12 anos, mas não é uma dedução de 100% dos prejuízos. Só podem deduzir-se até 70% dos prejuízos (cf. art.º 52.º, n.º 2 do CIRC).

³⁶²Esta distinção entre pessoas coletivas transparentes (sociedades por um lado e agrupamentos de empresas por outro) é criticada por Jorge Magalhães Correia que in Fisco 7, a pp 6 escreve que “Seria lógico que aos sócios fosse imputado não só o resultado positivo da sociedade mas também os prejuízos que esta realizasse”.

³⁶³Para melhor se entender esta dinâmica, fazemos uma breve referência à evolução histórica da sua tributação.

Antes de 1975 não eram tributadas. Em 1975, o Decreto-Lei nº 375/74 de 20 de agosto, regula a tributação de despesas confidenciais no seu artigo 27.º, nºs 1 e 2. Em 1983, o regime é revisto pelo Decreto-Lei nº 235-F/83 de 1 de Junho, que fixa um valor até ao qual não existe penalização para estas despesas confidenciais, valor foi revisto pelo DL 167/86 de 27 de Junho, pela Lei 2/88 de 26 de Janeiro.

Com a entrada em vigor do CIRC a tributação autónoma das despesas confidenciais foi revogada e integrada no artigo 41.º, nº 1, h) do CIRC, integração que durou pouco. Em 1990, voltam a ter um seu regime estabelecido em diploma autónomo (no artigo 4.º do DL 192/90 de 9 de junho) que considerava que estas despesas não eram, fiscalmente, dedutíveis ao rendimento do sujeito passivo.

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (aplicável aos exercícios iniciados em 01 de Janeiro de 2001), passaram a consubstanciar factos tributários autónomos, passíveis de tributação, quer o sujeito passivo viesse a ter rendimento tributável no fim do período de tributação, ou não, garantindo que eram tributadas na pessoa que suporta o respectivo custo, dada a impossibilidade de o serem na pessoa que recebe o benefício/rendimento, por esta ser, na maioria das vezes,

corresponderem a correções ao lucro contabilístico, não obstante estarem formalmente inseridas no capítulo dos pagamentos do CIRC (cf. actual artigo 88.º, anterior artigo 81.º).

E, assim sendo a responsabilidade pelo seu pagamento cabe às pessoas colectivas transparentes e não os seus sócios ou membros, não devendo a palavra “pagamento” ser tomada à letra, uma vez que elas não incidirem sobre matéria coletável e sim sobre custos contabilísticos que não são fiscalmente aceites. Assim, não configuram uma obrigação de pagamento de IRC, *stricto sensu*, mas antes apuramento de matéria coletável, *lato sensu*, razão pela qual o legislador sentiu necessidade de expressamente referir a sujeição das pessoas colectivas transparentes ao seu pagamento, para que o vocábulo “pagamento” não se sobrepusesse à substância do facto que é a “correção fiscal do lucro contabilístico mediante a não consideração e penalização financeira de determinados custos contabilísticos” (cf. artigo 12.º do CIRC, in fine).

desconhecida, assim evitando que a administração fiscal aceitasse como custo despesas que não teriam como contrapartida a tributação na pessoa dos seus beneficiários, quer em sede de IRS quer em sede de IRC, como é típico acontecer.

Esta mudança de paradigma, que as integra nos Códigos que regem a tributação do rendimento (CIRS e CIRC), terá visado penalizar a realização de certas despesas e ainda dissuadir os sujeitos passivos de as utilizarem, com regularidade e em montantes elevados, materializando os objetivos de combate à fraude e controlo da evasão fiscal. Esta era aliás a opinião que sobre elas tinha o Professor Saldanha Sanches que entendia que com as tributações autónomas o legislador procurava uma solução para a tributação de despesas que se situam na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, como sejam as remunerações em espécie ou a distribuição oculta de lucros, tentando evitar a evasão fiscal. Em sentido oposto, o Professor Rui Duarte Moraes, entende que elas configuram uma violenta a penalização fiscal que tem subjacente a suposição de que visam camuflar pagamentos não declarados pelos respectivos beneficiários, muitas vezes associados a práticas ilegais como a corrupção. E, segundo o Professor Sérgio Vasques deveriam continuar autonomizadas face ao CIRC (Sérgio Vasques, in “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 2011).

³⁶⁴“Autónomas” refere-se à sua autonomia face ao tributo IRC. Veja-se a declaração de voto do Senhor Conselheiro Vítor Gomes, integrante do Acórdão do Tribunal Constitucional nº 18/2011, que entende que as tributações autónomas, apesar de formalmente inseridas no CIRC, respeitam a uma imposição fiscal que é materialmente distinta da tributação em sede de IRC, por não tributarem um rendimento no fim do período tributário, mas antes determinado tipo de despesas não aceites fiscalmente, revelando capacidade tributária da pessoa que as realiza num determinado momento. Mais entende que cada despesa é um facto tributário autónomo, a que o contribuinte fica sujeito, venha ou não a ter rendimento tributável em IRC no fim do período, sendo a determinação da matéria coletável, sujeita à incidência das taxas de tributação autónoma no fim do período tributário, o somatório das diversas despesas dessa natureza, a que se aplica a taxa. Essa operação de apuramento do montante tributável não espelha um facto tributário de formação sucessiva, determinado por relação ao fim do período de tributação, mas a agregação dos valores das despesas elegíveis como tributações autónomas, sobre que incide a alíquota do imposto.

Analisemos a situação.

O facto gerador destas tributações é a realização de determinadas despesas, tipificadas na lei, que sendo contabilisticamente consideradas custos, não são aceites como tal fiscalmente.

O somatório dos montantes devidos a título de tributações autónomas será inscrito na declaração periódica de rendimentos, Modelo 22 ³⁶⁵, para efeitos de entrega da quantia devida ao Estado, em conjunto com o IRC devido ³⁶⁶, o que configura uma coincidência declarativa do momento de pagamento do IRC com o das tributações autónomas, que é apenas isso: uma coincidência declarativa e temporal.

Em síntese, as tributações autónomas não são uma parcela do IRC (como o são as retenções na fonte ou os pagamentos por conta ou os pagamentos especiais por conta, que são uma obrigação de pagamento antecipado de imposto), mas uma forma de acrescentar à matéria coletável um custo contabilístico (relevado ou não na contabilidade) não aceite fiscalmente, inserindo-se assim na fase de apuramento da matéria coletável que é responsabilidade da pessoa coletiva transparente e não dos seus sócios ou membros, pelo que está coerente com a estrutura do regime de transparência fiscal e com as obrigações impostas às pessoas colectivas transparentes, que sejam estas as responsáveis pelo seu pagamento.

7. DISSOLUÇÃO DA PESSOA COLETIVA TRANSPARENTE

No momento da dissolução ³⁶⁷ da pessoa coletiva transparente também existem especificidades a ter em conta, para que não exista dupla tributação na pessoa dos

³⁶⁵As pessoas colectivas transparentes devem inscrever estas despesas, tributadas autonomamente, no quadro 11 da sua declaração modelo 22, sendo depois o valor de imposto a pagar, a elas referente, inscrito no campo 365 do quadro 10, não influenciando a matéria coletável a imputar aos sócios ou membros, que continua a ser a que é apurada e refletida no Quadro 9.

³⁶⁶As pessoas colectivas transparentes, não estão sujeitas a obrigações de pagamento do IRC em geral, apenas pagam o valor correspondente ao somatório destas tributações autónomas.

³⁶⁷A dissolução de uma sociedade pode ocorrer de forma voluntária (por vontade dos sócios. Cf. artigos 141.º e seguintes do CSC) administrativa ou judicial (é o caso da liquidação judicial, que acontece em consequência de um processo de insolvência ou de um processo civil. Cf.

sócios (cf. artigos artigo 81.º nº 5 do CIRC e 10.º, n.º 1, b) 3). Para que tal não suceda deve abater-se ao valor atribuído aos sócios e membros, em virtude da partilha da sociedade, o resultado da liquidação que, para efeitos de tributação na sua esfera pessoal, lhes tenha sido já imputada, bem como os lucros retidos na sociedade, nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime, devendo os sócios e membros preencher corretamente as declarações Modelo 22 e Modelo 3, nas quais estes rendimentos são declarados.

De notar que a dissolução da pessoa coletiva transparente não se confunde com a cessação da sua atividade e muito menos com a cessação da tributação de acordo com as regras do regime de transparência fiscal ³⁶⁸.

8. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Vimos já que a matéria colectável, decorrente dos rendimentos gerados na esfera das pessoas coletivas transparentes, é imputada aos seus sócios, integrando o rendimento líquido destes, em sede de IRS (Categoria B) ou a matéria colectável, no âmbito do IRC, sendo ainda imputado lucro/prejuízo aos membros das pessoas dos agrupamentos económicos. São estes sócios e membros que apuram o imposto devido e cumprem as obrigações de pagamento ³⁶⁹.

Às pessoas coletivas transparentes está reservado cumprir obrigações acessórias, conexas com o apuramento da obrigação de imposto, que se traduzem na apresentação de declarações, exibição de documentos fiscalmente relevantes,

artigo 146.º, n.º 1 do CSC). Quanto ao período de dissolução, este pode ocorrer em um só ou em vários exercícios tributários. No caso da dissolução se prolongar por mais que um exercício tributário, até ao registo do encerramento da liquidação, ou seja, à extinção, estará sujeita a revisão e certificação legal das contas e a entrega de declarações fiscais.

³⁶⁸Por não se confundir a cessação da tributação da pessoa coletiva, de acordo com as regras do regime de transparência fiscal, com a cessação de atividade da pessoa coletiva, não é possível impor a cessação oficiosa do regime, por não estarem em causa os pressupostos de uma cessação e sim o facto de deixarem de reunir os requisitos cumulativos necessários para se incluírem no regime (cf. artigo 8.º, n.ºs 6 e 7 do CIRC).

³⁶⁹Exceção feita ao pagamento de tributações autónomas que vimos em ponto próprio do texto não se referirem a pagamento antecipado ou final do imposto devido e sim a uma forma de não consideração fiscal de custos contabilísticos.

incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações (cf. artigo 31º, nº 2 da LGT), em obediência ao princípio da colaboração (cf. artigo 59.º, nºs 1, 2 e 4 da LGT).

Estas obrigações, declarativas, contabilísticas e de facturação, inscrevem-se no objetivo de controlo da evasão fiscal, um dos três objectivos do regime de transparência fiscal, permitindo cruzar a informação constante das declarações e contabilidade da pessoa colectiva transparente, que apura e imputa a matéria colectável, com a informação constante das declarações e contabilidade que estes sócios e membros estão vinculados a entregar à administração fiscal ³⁷⁰. Isto porque, por força da modificação subjectiva da titularidade passiva da relação jurídico-tributária, em sede de cumprimento de obrigações declarativas existe uma dupla obrigação de entrega da declaração periódica de rendimentos, nos seguintes termos: a pessoa colectiva transparente entrega uma declaração Modelo 22 de IRC, quanto à matéria colectável apurada e imputada aos seus sócios, ou quanto ao lucro/prejuízo imputado aos seus membros, e estes, na sua qualidade de sujeitos passivos quanto à obrigação de liquidação e pagamento, entregam uma entrega da Declaração Modelo 22, se forem pessoas colectivas e uma Declaração Modelo 3 de IRS, com o Anexo D, caso sejam sócios ou membros pessoas singulares, onde inscrevem a matéria colectável ou o lucro/prejuízo que lhes é imputado e ainda retenções na fonte que tenham sido encargo da pessoa colectiva transparente.

8.1. OBRIGAÇÕES CONTABILISTICAS E EMISSÃO DE FATURAS

³⁷⁰O cumprimento de obrigações de facturação, contabilísticas e declarativas gera os designados “custos de cumprimento”, que, não sendo monetariamente quantificáveis, representam tempo e recursos humanos e materiais que os sujeitos passivos têm que afetar ao cumprimento destas obrigações impostas pela administração fiscal, sendo por isso financeiramente relevantes e justificando a atenção da administração fiscal para aperfeiçoar os aspectos que possam estar a gerar custos de cumprimento desnecessários.

As entidades transparentes apuram a matéria coletável com base em contabilidade organizada por exigência legal (cf. artigos 15.º, n.º 1, a) e 17.º, n.ºs 1 e 3 e 123.º, n.º 1 do CIRC) ³⁷¹.

Este apuramento (que depois será sujeito a correcções fiscais – cf. artigos 15.º, 17.º e 20.º a 52.º do CIRC) obriga também a documentar todos os movimentos contabilísticos, com base em faturas ³⁷², recibos ou outros documentos equivalentes e fiáveis (cf. os atuais artigos 23.º e 23.º-A), que obedeçam às regras, legal e contabilisticamente estabelecidas (cf. Decreto Lei n.º 98/2015, de 2 junho – SNC- e artigo 123.º do CIRC), e que serão apresentados à administração fiscal sempre que esta o solicite, garantindo que a realidade financeira e económica das pessoas coletivas transparentes corresponde à realidade factual, de modo a garantir o correto cumprimento das obrigações e o controlo da evasão fiscal.

Também os seus sócios ou membros devem emitir faturas ou documentos equivalentes com base na mesma legislação referida para as pessoas coletivas transparentes.

8.2. OBRIGAÇÕES DECLARATIVAS

As pessoas coletivas abrangidas pelo regime de transparência fiscal estão obrigadas a cumprir todas as obrigações declarativas inscritas no CIRC (cf. artigo 117.º a 122.º do CIRC ³⁷³): submissão ³⁷⁴ de declarações de inscrição, alteração e cessação de

³⁷¹ Apenas as pessoas colectivas que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola ou de prestação de serviços, podem optar por um regime simplificado de escrituração (cf. artigo 124.º do CIRC).

³⁷² A lei fiscal refere-se à obrigação de emissão de faturas nos artigos 8.º e 36.º do código do IVA. Os recibos emitidos pelos sujeitos passivos de IRS e IRC são documentos equivalentes a faturas, indiciando a redação da lei fiscal e instruções administrativas (Ofícios Circulados n.ºs 30136/2012, de 19 de novembro e 30141/2013, de 4 de Janeiro) que a Administração Fiscal privilegiará a factura como documento principal e prevalecente nas relações entre os contribuintes e o Fisco. O artigo 123.º do RGIT pune a não emissão, ou a emissão fora do prazo legal, de recibos e faturas.

³⁷³ Anteriores artigos 109.º a 114.º e, na redação inicial do CIRC, artigos 94.º a 97.º.

atividade, de declarações periódicas de rendimentos (Modelo 22), e da declaração de informação empresarial simplificada (IES).

Assinala-se que os formulários estão desajustados, carecendo, em nosso entender, de aperfeiçoamentos e modificações, que permitam assinalar tratar-se de uma pessoa colectiva transparente, antes da submissão da declaração modelo 22, por razões de certeza e segurança para estas e para a administração fiscal, como se dá conta no ponto relativo às declarações de início, alteração e cessão de actividade e nas conclusões deste texto.

8.2.1. DECLARAÇÃO DE INÍCIO, ALTERAÇÃO E CESSAÇÃO DE ATIVIDADE

Não existe qualquer especificidade na lei, ou em instruções da administração tributária³⁷⁵, que obriguem ou possibilitem que a pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental) e os seus sócios e membros (sujeitos passivos efetivos)

³⁷⁴ Trata-se de submissão e não entrega uma vez que o cumprimento das obrigações declarativas deixou de ser efetuado em suporte de papel e passou a ser cumprido por submissão electrónica. Esta alteração ocorreu, numa primeira fase, facultativamente e posteriormente de modo obrigatório e exclusivo, tentando dotar o sistema fiscal de modernidade e mais eficiência. Para além da desmaterialização das declarações, teve também reflexos no modo da administração fiscal comunicar às pessoas singulares e coletivas as instruções a seguir no cumprimento das obrigações declarativas, que deixaram de ser divulgada por instruções administrativas, passando a ser visíveis em validações e alertas informáticos no momento da submissão. A submissão das declarações é efectuada no Portal das Finanças (endereço electrónico: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/at/html/index.html>).

Quanto aos instrumentos legislativos pelos quais se procedeu à desmaterialização das declarações, são os seguintes:

- Declaração Modelo 22 de IRC - Portaria n.º 1339/2005, de 30 de dezembro, tornou obrigatório o seu envio por transmissão eletrónica dos dados a partir de 1 de janeiro de 2006, independentemente do ano/exercício a que se reportassem os rendimentos.
- IES - Portaria n.º 499/2007, de 30 de abril, torna obrigatório o seu envio eletrónico a partir do exercício de 2007.

³⁷⁵ Vejam-se os manuais de Início, alteração e cessação de atividade e cessação de atividade por via eletrónica, consultáveis no portal das finanças no seguinte endereço eletrónico: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Manuais/Manuais de Atividade.

assinalem, em outra declaração que não a declaração periódica de rendimentos³⁷⁶ o facto de estarem incluídos no regime de transparência fiscal.

Assim, submetem as declarações cadastrais (declarações de inscrição, alteração ou cessação de actividade previstas nos artigos 118.º e 119.º do CIRC e 112.º do CIRS) sem qualquer menção ao facto de se lhes aplicarem as normas relativas ao regime de transparência fiscal, até porque a qualificação ou desqualificação da pessoa coletiva não se refere a um início, alteração ou cessação de atividade e sim a uma forma especial de tributação.

E porém, nada obsta a que existam regras de registo/cadastro específicas para assinalar que a pessoa é tributada de acordo com o regime de transparência fiscal, sendo que esse conhecimento, por parte da administração fiscal antes do fim do exercício fiscal, seria importante para distinguir o não cumprimento de obrigações declarativas e de pagamento por determinação legal do que decorre de uma violação da lei, evitando, entre outras consequências, sancionar com juros e coimas imerecidos, face ao que dispõe o artigo 12.º do CIRC, estes contribuintes.

Vejamos porquê.

A pessoa coletiva transparente, até à entrega da declaração modelo 22 de IRC, onde assinala a sua qualidade de transparente, em nada se distingue dos demais sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal uma actividade comercial, industrial ou agrícola, parecendo, por isso, ter as obrigações de pagamento típicas dos demais sujeitos passivos de IRC (cf. 104.º, n.º 1; 104.º-A, n.º 1; 105.º-A do CIRC, 106.º)³⁷⁷. Daqui decorre que à medida que vão sendo ultrapassados os prazos legais, previstos no CIRC, para dar cumprimento a essas obrigações de pagamento antecipado do IRC, a pessoa coletiva transparente incorre em sanções pecuniárias

³⁷⁶Designadamente a declaração periódica de rendimentos, Modelo 22, para a pessoa coletiva transparente e para os sócios ou membros, pessoas coletivas, e o Anexo D, da declaração periódica de rendimentos Modelo 3, por parte dos sócios pessoas singulares. Será importante assinalar que a indicação na declaração modelo 22 da qualidade de pessoa coletiva transparente não obedece ao princípio da presunção da verdade declarativa - cf. artigo 75 da LGT- mas sim ao princípio da colaboração e da legalidade, uma vez que se trata de um regime legalmente obrigatório.

³⁷⁷No caso de alguns destes pagamentos antecipados do IRC devido no final do exercício, poderá não existir qualquer notificação para que os efetue, mas apenas por não existir base de cálculo para os mesmos (veja-se por exemplo o artigo 105.º, n.º 1 do CIRC) e não por existir qualquer comunicação declarativa informando a administração fiscal de que se trata de uma pessoa colectiva transparente.

(juros por atraso no pagamento ou mesmo a exigência deste pagamento em cobrança coerciva, com os acréscimos legais inerentes) e não pecuniárias (contra-ordenação previstas e punidas pelo RGIT)³⁷⁸.

Pode ainda acontecer que o entendimento da administração fiscal divirja do sujeito passivo, alterando a qualificação que este faz na declaração modelo 22, sendo que caso exista um erro por parte da administração fiscal neste reenquadramento, ela não poderá depois vir a alterá-lo³⁷⁹.

Esta divergência de entendimento só é do conhecimento da pessoa coletiva transparente quando a sua declaração modelo 22 for objeto de verificação por parte da administração fiscal³⁸⁰, o que acarreta alterações na determinação da matéria coletável e consequente liquidação do imposto quer da sociedade transparente, quer de cada um dos sócios ou membros dessa entidade transparente³⁸¹, que vêem a

³⁷⁸É certo que a administração tributária procederá à restituição das importâncias indevidamente arrecadadas, após a entrega da declaração modelo 22, automaticamente ou a pedido da pessoa coletiva transparente, mas esta não deixa de ter com esse procedimento custos administrativos e financeiros (custos de cumprimento), decorrentes do procedimento contra-ordenacional e da exigência do pagamento a que está sujeita no decurso do exercício fiscal.

³⁷⁹Veja-se a decisão proferida no Acórdão do TCAS, em 2014-05-29, no Processo 7219/13, em que foi entendido que o errado enquadramento da sociedade de advogados configura um erro imputável aos serviços que a administração fiscal não pode corrigir sob pena de tal correção se considerar “*venire contra factum proprium*” e uma violação do princípio da boa-fé que deve nortear a sua actuação (art.º 59.º, n.º 2, da LGT).

³⁸⁰Esta alteração ocorre especialmente em resultado de acções inspetivas (inspeção externa) à declaração Modelo 22 entregue pela entidade transparente.

³⁸¹A consequência na esfera do sujeito passivo de IRC, é, desde logo a de que, enquanto pessoa colectiva transparente, está isento da obrigação de pagamento (cf. artigo 12.º do CIRC). Se deixa de ser considerado como tal, passa a estar sujeito também a esta obrigação de pagamento. Veja-se este extrato do Acórdão do TCAS, de 2016-02-18 (processo 7849/14): “Consequentemente ao contribuinte será retirado o enquadramento no regime de Transparência Fiscal, deixando de se fazer a imputação da Matéria Colectável ao sócio, ficando a tributação em sede de IRC na esfera do próprio Contribuinte”. E, sendo um sujeito passivo de IRC do regime geral, terá que substituir a declaração modelo 22 anteriormente entregue, o que implica ser sancionado com coima e juros. A mesma sanção será aplicada por não terem sido entregues as quantias relativas aos pagamentos legais antecipados (pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta).

Também existirão consequências para os sócios ou membros, que terão que substituir as suas declarações periódicas de rendimentos, alterando a qualificação da importância recebida de matéria colectável imputada para lucros distribuídos, além de estarem sujeitos ao pagamento de coima e juros, por ter já decorrido o prazo legal de entrega das suas declarações periódicas de impostos.

qualificação da matéria coletável imputada alterada para lucros distribuídos ³⁸², com todas as decorrências financeiras que daí advêm ³⁸³.

A própria administração tributária terá dificuldade em proceder a esta verificação com base na declaração modelo 22. Apenas com a entrega do Anexo G da declaração IES será viável fazer um controlo massivo, automático, caso estas pessoas colectivas entreguem o Anexo ³⁸⁴.

Por tudo isto afigura-se-nos ser este um aspeto a aperfeiçoar na lei fiscal, evoluindo desta auto qualificação ³⁸⁵, como pessoa colectiva transparente, para um enquadramento feito com base em normas legais e procedimentais que permitam a confirmação ou alteração, em tempo útil ³⁸⁶, pela administração fiscal. Deve ainda regulamentar-se a forma de dar cumprimento a esta obrigação (por exemplo com

³⁸²Entre as referências bibliográficas deste texto, existem acórdãos e decisões arbitrais relativas a esta matéria nos quais os contribuintes invocam vários princípios como sejam o princípio da certeza e segurança jurídicas e o princípio da capacidade contributiva.

³⁸³Este desconhecimento por período tão longo e com tantas consequências nas finanças e funcionamento das pessoas coletivas transparentes, afigura-se-nos configurar uma desigualdade face ao que sucede com os sujeitos passivos de outros regimes especiais, como por exemplo o RETGS.

³⁸⁴Caso o não entreguem será ainda mais difícil este controlo, e haverá casos em que esta obrigação não é cumprida pelo contribuinte.

³⁸⁵Note-se que a auto qualificação é radicalmente distinta do enquadramento, pois que a primeira está confinada à esfera da pessoa colectiva transparente enquanto o enquadramento implica a interpretação das normas pelo contribuinte e a confirmação dessas normas pela administração fiscal.

³⁸⁶Com isto preconizamos uma situação semelhante à que acontece com o enquadramento ou reenquadramento das demais pessoas colectivas e singulares, cujo enquadramento que fazem na declaração cadastral é confirmado ou alterado pela administração fiscal nessa declaração e conhecido do contribuinte no início do período de tributação (quer seja período de início de actividade, de alteração ou cessação da mesma). Ou seja: é conhecido em tempo útil, o que para nós significa um momento em que o sujeito passivo possa contestar, administrativa ou judicialmente, a decisão da administração fiscal ou acatá-la e apurar a matéria colectável, bem como cumprir as demais obrigações de pagamento e declarativas em conformidade com a natureza de sujeito passivo que a administração fiscal aceita como sendo a interpretação correta dessa natureza. Só uma atuação deste tipo permitirá respeitar os princípios da certeza e segurança.

A manter-se a alteração, pela administração fiscal, do auto qualificação feita pelo sujeito passivo, pessoa colectiva, na declaração periódica de rendimentos, Modelo 22 de IRC e na declaração IES (Anexo G), em momento à posterior ao cumprimento das obrigações contabilísticas, declarativas e de pagamento, momento em que toda a situação tributária dos contribuintes (a pessoa colectiva transparente e os seus sócios ou membros) já se consolidou, essa alteração, para além de ter reflexos em vários sujeitos passivos de IRC e IRS, trará uma enorme e escusada complexidade burocrática e problemas financeiros.

indicadores nas declarações de cadastro já existentes ³⁸⁷) e estabelecer a sanção para o seu não cumprimento.

Este aperfeiçoamento facilitaria a comunicação da informação, respeitando o princípio da colaboração e beneficiaria os sujeitos passivos e a administração fiscal que agiriam com mais certeza e segurança.

8.2.2. DECLARAÇÃO MODELO 22 E ANEXO D Á DECLARAÇÃO MODELO 3

A declaração periódica de rendimentos que as pessoas coletivas transparentes estão obrigadas a entregar não difere da de qualquer outro sujeito passivo de IRC que exerça a título principal uma actividade económica que vise o lucro (cf. artigo 117.º, n.º 9 do CIRC): é a declaração modelo 22 ³⁸⁸.

A distinção está na forma de a preencherem: para assinalar que apuram a matéria coletável de acordo com o regime geral de IRC, mas não têm obrigações de apuramento do imposto ou pagamento por serem pessoas coletivas transparentes, preenchem os campos 1 e 7 do Quadro 4, sendo esta uma Auto qualificação ³⁸⁹.

O preenchimento da declaração Modelo 22, para as pessoas coletivas transparentes, resume-se aos Quadros 7 e 9, que visam apurar o lucro tributável ou

³⁸⁷ Sendo essas declarações as de início, alteração e cessação de atividade.

³⁸⁸ O modelo desta declaração, seus anexos e instruções de preenchimento, é anualmente aprovada por Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, publicado em Diário da República e deve ser enviada por transmissão electrónica de dados (cf. artigo 120.º), só se considerando apresentada na data em que a submissão é validada por não apresentar erros de preenchimento (cf. Portaria 1339/2005, de 30 de dezembro).

³⁸⁹ Como Auto qualificação está sujeita a confirmação ou alteração por parte da administração tributária e está sujeita à interpretação das pessoas colectivas das normas do artigo 6.º, em especial das que se referem às sociedades de profissionais e de simples administração de bens, as quais são uma categoria de sociedade para efeitos fiscais sem correspondência em qualquer regime jurídico existe, como vimos quando as descrevemos. Ora, esta situação pode propiciar erros e planeamento fiscal abusivo, que irão adiar o cumprimento das obrigações de pagamento, erodindo a receita tributária. Veremos adiante o contencioso que a exclusão e inclusão no regime podem originar.

prejuízo³⁹⁰. Pode ainda preencher o Quadro 10, caso existam tributações autónomas a que se encontram sujeitas, não apurando, em caso algum, coleta ou imposto, por força da não sujeição estabelecida no artigo 12.º do CIRC.

Todavia, também todos e cada um dos seus sócios ou membros devem entregar uma declaração de rendimentos, relativa à matéria colectável que lhes é imputada pela pessoa coletiva transparente: Modelo 22, caso sejam pessoas coletivas e a Modelo 3, Anexo D³⁹¹, caso sejam pessoas singulares (cf. art.º 20.º, nºs 1 e 2 do CIRS).

Quanto à especificidade do preenchimento da declaração modelo 22 dos sócios pessoas coletivas, estes devem indicar a matéria coletável ou o lucro que lhes foi imputado no campo 709 do Quadro 7, o qual acrescerá à sua base tributável, e os prejuízos (apenas no caso de membros de agrupamentos) no Campo 755 do Quadro 7 para deduzir à sua base tributável.

³⁹⁰No início da vigência do CIRC, ainda vinham longe os tempos da informatização das obrigações declarativas e de pagamento, vigorando impressos de modelo exclusivo da imprensa nacional casa da moeda (INCM), nos quais se incluía a declaração Modelo 22, modelo 1087 da INCM, prevista no então artigo 96.º, nº 1 do CIRC. Um dos anexos da Declaração Modelo 22 era o Modelo 22-B (modelo 1087-B da INCM), previsto no artigo 94.º, nº 2, que se destinava a declarar a matéria coletável ou lucro das entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal. Deixa-se aqui reproduzido esse impresso, que está acessível a págs. 645 do código de IRC, comentado e anotado pela DGCI em 1990, por ter interesse histórico para o estudo que estamos a efetuar e porque o atual Anexo G da declaração IES o reflete .

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS
Direcção-Geral das Contribuições e Impostos
IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO
DAS PESSOAS COLECTIVAS
IRC

SOCIEDADES E OUTRAS ENTIDADES SUJEITAS AO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL
ANEXO 22-B

01 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO
Firma: _____
N.º de identificação fiscal: _____

02 TIPO DE SUJEITO PASSIVO
☐ Soc. civil não constituída sob forma comercial
☐ Sociedade de profissionais
☐ Sociedade de simples administração de bens
☐ ABE
☐ ACE

03 EXERCÍCIO
19__

04 IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS E DEDUÇÕES À COLECTA

MATÉRIA COLECTÁVEL	TAXA	COLECTA	% de participação	Rendimento imputado	Deduções à colecta				
801	802	803			Dupe. Intelect. económico	Dupe. Intelect. imaterial	Contribuição autárquica	Benefícios fiscais	Reservações na fonte
RELACÃO DOS SÓCIOS									
Número de identificação fiscal	Nome / forma		TOTAL	100					
810									
811									
812									
813									
814									

³⁹¹No início da vigência do IRS, este o anexo a apresentar era o Anexo C1, sendo a declaração periódica de rendimentos, para estes sujeitos passivos, a declaração Modelo 2.

No que se refere ao Anexo D ³⁹², que os sócios e membros, pessoas singulares obrigatoriamente devem entregar, a matéria coletável imputada será englobada como rendimento líquido da Categoria B (cf. artigo 20.º do CIRS), acrescendo aos demais rendimentos desta e das outras categorias, se os houver, resultando desse somatório o rendimento global líquido, a que se aplicará a taxa geral de IRS, seguindo-se os demais procedimentos legalmente previstos para determinar, por heteroliquidação, o imposto a pagar ou a receber.

Existindo alteração da imputação de matéria coletável, regem a situação o atual artigo 100.º do CIRC e o 90.º do CIRS, que se refere a liquidações corretivas, colocando o ónus na administração fiscal que vai corrigir a matéria coletável apurada pela entidade transparente provocando a alteração da matéria coletável/rendimento coletável dos sócios e membros e também à alteração do montante de imposto apurado.

8.2.3. IES – ANEXO G

A declaração de informação empresarial simplificada (IES), a que se refere o actual artigo 121.º do CIRC, visa congregar numa só declaração quatro obrigações declarativas a serem prestadas a entidades distintas, a saber: Autoridade Tributária e Aduaneira (ex- Direcção Geral dos Impostos), Instituto dos Registos e do Notariado (IRN), Instituto Nacional de Estatística (INE) e Banco de Portugal (BP).

Dos anexos da IES assume importância no nosso contexto, por ser específico das pessoas coletivas transparentes, o Anexo G ³⁹³ do qual se extrai informação relevante

³⁹²O número de declarações com Anexo D tem vindo a crescer, fruto da alteração feita pela Lei n.º 82-C/2014, de 31 de dezembro, ao artigo 6.º, n.º 4, a) do CIRC que passou a ter duas subalíneas, incluindo no universo das sociedades transparentes sociedades pluriprofissionais que alargaram o universo das sociedades abrangidas pelo regime.

³⁹³Este anexo é enviado por via eletrónica, pelas pessoas coletivas transparentes, por determinação dos artigos 117.º, n.º 1, c) e 121.º do CIRC. O antepassado remoto do Anexo G da IES foi o Modelo 22-B, que era um anexo à declaração Modelo 22 (cf. artigo 94.º, nº 2 do CIRC, na redacção inicial) e cuja reprodução consta deste texto. A este anexo Modelo 22-B, seguiu-se a Declaração Anual, introduzida pelo artigo 96.º-A, aditado ao CIRC pelo Decreto-lei 55/2000, de 14

relativa às pessoas coletivas transparentes, como seja: o montante da matéria coletável apurada pela pessoa coletiva transparente no Quando 9 da declaração modelo 22; o montante do adiantamento por conta de lucros e ainda ao lucro/prejuízo apurados no Quadro 7 da declaração modelo 22; a percentagem de matéria colectável a imputar aos sócios e membros (que estes indicarão nas suas declarações periódicas de rendimentos); os montantes de retenção na fonte pagos pela pessoa coletiva transparente que serão igualmente imputados aos sócios e membros na mesma percentagem da matéria coletável imputada,³⁹⁴ para que estes os possam deduzir à coleta, uma vez que a pessoa coletiva transparente não tem coleta.

É ainda possível obter informação referente ao número, em valor absoluto e por tipo, das pessoas coletivas transparentes; perceber a evolução deste número; comparar a percentagem de pessoas colectivas transparentes com o total de pessoas coletivas; conhecer se existem mais sócios e membros pessoas colectivas ou pessoas singulares; em que pessoas transparentes só existem sócios pessoas coletivas ou sócios pessoas singulares; quantas pessoas são sócias de mais de uma pessoa colectiva transparente; qual a composição da pessoa coletiva transparente e as alterações dessa composição, por exemplo, por entrada ou saída de um sócio ou membro.

A indicação do montante de matéria colectável imputada e da percentagem de imputação feita a cada sócio ou membro, permite, entre outras coisas, verificar se estão corretas as percentagens de matéria coletável inscritas, pelos sócios ou membros, no anexo D da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS ou na modelo 22 de IRC, consoante sejam pessoas singulares ou colectivas, o que é mais uma forma de cumprir o objectivo do controlo da evasão fiscal.

de Abril. Finalmente, com o Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de Janeiro, surge a declaração da Informação Empresarial Simplificada (IES), que está em vigor desde o exercício de 2006.

³⁹⁴A imputação de retenções na fonte ocorre mesmo quando não existe matéria colectável a imputar, no caso das sociedades transparentes ou existe prejuízo no caso dos agrupamentos, o que bem se compreende uma vez que as retenções na fonte e os pagamentos por conta, são as únicas deduções à coleta que dão lugar a reembolso, mesmo não existindo coleta, como resulta da técnica do imposto, quer seja do IRC, quer seja do IRS.

Uma nota para referir que o Campo “Coleta” do Anexo G da IES, não representa verdadeiramente a coleta da entidade transparente ³⁹⁵, o que seria até incoerente com a isenção de pagamento de IRC inscrita no artigo 12.º do CIRC, mas sim a estimativa de coleta face à matéria coletável apurada, a qual será importante para estabelecer o limite das deduções à coleta passíveis de serem imputadas aos sócios e membros ^{396 397}.

Tudo visto e ponderado o Anexo G é um valioso elemento declarativo que permitirá conhecer melhor o regime e os seus resultados na perspectiva da informação de gestão, permitindo extrair dados para o aperfeiçoamento do regime, beneficiando a administração fiscal e os contribuintes.

8.2.4. DOSSIER FISCAL

Sendo sujeitos passivos de IRC, as entidades transparentes estão obrigadas a manter, durante o prazo de 10 anos, um processo de documentação fiscal, relativo a cada período de tributação: o *dossier* fiscal (cf. artigos 129º do CIRS e 130º do CIRC),

³⁹⁵ A coleta, ou melhor o apuramento da coleta, tecnicamente, resulta da aplicação da taxa geral do imposto à matéria coletável. Desta, após feitas as deduções legais permitidas, resultará o imposto a pagar ou a receber. Ora, não sendo aplicada qualquer taxa de tributação às entidades transparentes por estarem isentas da obrigação de pagamento do imposto, estas não apuram coleta.

³⁹⁶ As deduções à coleta (Campos G2 a G6 do Quadro 3) que estavam inicialmente previstas no n.º 2 do artigo 71.º do CIRC, continuam a poder ser imputadas aos sócios e membros, se a matéria coletável a imputar se referir aos exercícios de 2002 ou anteriores, e até ao limite da coleta que resultaria da matéria coletável imputada (cf. artigo 90º, n.º 5 do CIRC). Estão atualmente previstas no artigo 90.º, nº 2, só sendo possível imputar aos seus sócios ou membros respeitam as que respeitam a retenções na fonte, na mesma percentagem da matéria colectável ou do lucro/prejuízo

³⁹⁷ Esta imputação das deduções à coleta tem a mesma rácio da imputação das retenções na fonte sofridas pela pessoa coletiva transparente: resulta de serem os sócios e membros das entidades transparentes os sujeitos passivos responsáveis pelo pagamento do imposto (cf. art.º 6º, nº 1 e 3 e artigo 12.º do CIRC e 20.º do CIRS), inexistindo na entidade transparente coleta a que possam ser efectuadas deduções previstas e permitidas no artigo 90º, nº 2 do CIRC e a benefícios fiscais que operam por dedução à coleta. Destas deduções destacamos a relativa a contribuição autárquica, que era à data da sua revogação a alínea c) do artigo 83.º do CIRC e foi revogada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do OE para 2002). O destaque deve-se ao facto de ser, das deduções à coleta mencionadas no Anexo G, a que não existe atualmente em sede de IRC.

com elementos contabilísticos ³⁹⁸ e fiscais que se referem a prestação de contas e certificação legal das contas (quando exigida), atas e balancetes, comprovação de encargos não aceites fiscalmente, de mais-valias e menos-valias e de apuramento do lucro tributável, e ainda comprovativos das retenções na fonte, pagamentos por conta e do cumprimento de obrigações exigidas pelo CIRC para cruzamento de informação, como por exemplo a declaração mensal de retenções (DRM) ou a modelo 39, Declaração modelo 22, e IES, tudo conforme exigido nas Portarias 92-A/2011, de 28 de fevereiro e 94/2013, de 04 de março.

9. DEDUÇÕES À COLETA

A regra é a de que apurado o imposto (a coleta), por autoliquidação (cf. artigo 89.º e ss. do CIRC), em resultado da aplicação da taxa do CIRC à matéria coletável do exercício (cf. artigo 87.º), os sujeitos passivos de IRC, farão as deduções à coleta para apurar o montante de IRC a pagar ou a reembolsar, sendo, atualmente, as deduções à coleta, permitidas pelo CIRC, a dupla tributação internacional, os benefícios fiscais que operam por dedução à coleta, o pagamento por conta, o pagamento especial por conta e as retenções na fonte com natureza de pagamento por conta.

Porém, no caso das pessoas coletivas transparentes, que estão isentas do pagamento do IRC, não será feita autoliquidação do imposto (cf. artigo 12.º): serão os sócios ou membros, a quem a matéria coletável foi imputada, que efectuarão o pagamento, em sede de IRS (caso sejam pessoas singulares), ou de IRC (se forem pessoas colectivas).

Não sendo feito o apuramento da coleta pela pessoa colectiva, como e quem pode fazer as deduções à coleta permitidas pelo CIRC e evidenciadas no Anexo G da IES pela pessoa colectiva transparente? Entendeu o legislador, e bem, na nossa opinião, que sendo a matéria coletável (ou o lucro/prejuízo) imputada aos sócios (ou

³⁹⁸Um destes elementos pode ser o ficheiro SAF-T (PT) relativo à contabilidade gravada em suporte digital.

aos membros) para que estes paguem o imposto devido, só na esfera pessoal de cada um deles se poderão efectuar as deduções à coleta.

10. OBRIGAÇÕES DE PAGAMENTO

Não obstante o artigo 12.º do CIRC estabelecer que as pessoas coletivas transparentes não estão sujeitas ao cumprimento da obrigação de pagamento do imposto, que se trate de pagamento do imposto autoliquidado na declaração modelo 22, quer se trate de pagamentos antecipados desse imposto devido a final, como sejam as retenções na fonte, os pagamentos por conta ou as derramas (que serão todos deduzidos à coleta para apurar o imposto final autoliquidado), o que é certo é que, por ser a qualidade de pessoa coletiva transparente inscrita apenas na declaração modelo 22 de IRC e, poder ocorrer ao longo do ano essa alteração, quer seja no sentido de uma entidade do regime geral passar a ser pessoa coletiva transparente, quer seja no sentido inverso, existem situações em que as pessoas coletivas, que passam a ser ou deixam de ser transparentes, efetuam pagamentos, devendo analisar-se porque e quando ocorrem e o que pode fazer-se para aperfeiçoar esta situação.

10.1. RETENÇÃO NA FONTE

A retenção na fonte é um mecanismo de substituição tributária (cf. artigo 20.º da LGT), que nos termos do art.º 34.º da LGT consistem em entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou colocados à disposição do titular pelo substituto tributário, cujos objectivos são a antecipação da arrecadação do tributo, aproximando o momento do recebimento do momento do pagamento, e também a economia de procedimentos administrativos e a diminuição do risco de não pagamento do imposto.

As pessoas coletivas transparentes estão excluídas da obrigação de efetuar pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta mas podem ser-lhes feitas retenções na fonte quando prestam serviços ou recebem pagamentos por terem exercido uma atividade comercial, industrial ou agrícola, as pessoas que lhes pagam os correspondentes rendimentos, caso tenham contabilidade organizada e não exista dispensa legal, terão que efetuar retenções na fonte sobre esses rendimentos pagos (cf. artigo 94.º do CIRC e 71.º e 101.º do CIRS) ³⁹⁹.

Não nos parece correto que não exista dispensa de retenção na fonte para as pessoas colectivas transparentes porque, estando estas pessoas isentas do pagamento do imposto devido a final (cf. artigo 12.º do CIRC) ⁴⁰⁰, não faz sentido estarem sujeitas a uma forma de pagamento antecipado do imposto (cf. artigo 94.º, nº 3 do CIRC) pelo que, não recaindo a obrigação de pagamento do imposto devido a final na entidade transparente e sim nos seus sócios ou membros, podendo esse imposto nem ser IRC e sim IRS, não faz sentido a entidade transparente estar obrigada a fazer pagamentos por antecipação do imposto devido a final por terceiro (o sócio ou membro), pelo que não nos repugnaria que existisse dispensa de retenção na fonte para as entidades transparentes ⁴⁰¹, até porque a retenção na fonte não é o mecanismo de antecipação do imposto típico de IRC. Esse mecanismo são os pagamentos por conta.

E, se em termos estruturais entendemos não ser correta esta sujeição a retenção na fonte, operacionalmente não é.

Vejamos.

³⁹⁹Veja-se, por exemplo o que se estabelece no artigo 97º, g) in fine, relativo à sujeição a retenção na fonte dos rendimentos prediais auferidos por sociedades residentes que tenham por objecto a gestão de imóveis próprios e estejam abrangidas pelo regime de transparência fiscal do artigo 6º.

⁴⁰⁰O imposto devido a final será IRC, caso o sócio ou membro seja uma pessoa coletiva, mas pode ser IRS, caso o sócio ou membro seja uma pessoa singular.

⁴⁰¹Também não nos parece viável, como alternativa, efetuar a retenção diretamente aos sócios e membros da entidade transparente, devedores do imposto devido a final, porquanto, para tal, teria que ser dada a informação ao devedor dos rendimentos de quem são esses sócios ou membros e da sua participação no capital social, para que este pudesse exigir a cada um deles a sua parte da retenção no pagamento a efectuar à sociedade, o que se traduziria numa grande complexidade e num acréscimo desnecessário de custos de cumprimento.

Sendo a matéria colectável da pessoa colectiva transparente bem como os valores retidos imputados aos seus sócios e membros na proporção indicada no pacto social ou, nada sendo aí previsto em partes iguais, esses valores são deduzidos ao imposto final a pagar por estes sócios ou membros em sede de IRC (se forem pessoas colectivas - no Campo 359 do Quadro 10, da Declaração de rendimentos Modelo 22,) ou em sede de IRS (se forem pessoas singulares - Quadro 4 do Anexo D da Declaração Modelo 3 de IRS). Repare-se porém que a retenção na fonte foi feita à entidade transparente sobre a totalidade do rendimento ilíquido e é imputada e deduzida pelos sócios com referência ao rendimento líquido que lhes é imputado o que vai distorcer a rácio da retenção na fonte, enquanto pagamento por conta do imposto devido a final.

Ilustremos com exemplos.

O sócio AA tem uma participação de 25% no capital social da sociedade transparente XPTO que teve um resultado líquido de € 702.000,00 e uma matéria coletável de € 662.000,00, apurada com base nos artigos 23º a 52º do CIRC e reflectida no quadro 07 da declaração modelo 22. Pagou € 410.000,00 de retenção na fonte ⁴⁰².

A matéria coletável imputada ao sócio AA é de €165.500,00 (que correspondem a 25% de € 662.000,00) e vai poder deduzir à sua coleta de IRS €102.500,00 (que correspondem a 25% de € 410.000,00), quando a retenção na fonte que lhe seria feita em IRS não corresponderia a esse valor (que representa uma taxa de retenção na fonte de 58,5%).

10.2. PAGAMENTOS POR CONTA

⁴⁰²Note-se que este valor será inscrito pela entidade transparente que o pagou no quadro 031 do anexo G à IES, enquanto os outros sujeitos passivos de IRC que exercem a título principal uma atividade económica, não estando isentos do pagamento de IRC, vão inscrever este valor no campo 359, do quadro 10 da declaração modelo 22.

Os pagamentos por conta que segundo o art.º 33.º da LGT são entregas pecuniárias antecipadas, efectuadas pelos sujeitos passivos, no período de formação do facto tributário, incluem quer os pagamentos por conta, quer os pagamentos especiais por conta, quer o pagamento adicional por conta, tal como as retenções na fonte, quando estas não assumem natureza liberatória, são um mecanismo de entrega antecipada do imposto devido a final, que desdobram o pagamento do imposto em parcelas escalonadas no tempo.

Os pagamentos por conta são calculados, grosso modo, com base na coleta apurada no período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devam efetuar esses pagamentos (cf. art.º 104.º e 105.º do CIRC).

O pagamento especial por conta (PEC), complementa a antecipação da entrega do imposto devido a final, feita por via pagamentos por conta, tendo sido introduzido com o DL 44/98, de 3 de Março com o desiderato de pôr fim a práticas evasivas dos contribuintes que distorciam o objetivo de equidade, visado com a tributação do rendimento, e eram factor de erosão das receitas tributárias. É regulado pelos artigos 106.º e 107.º do CIRC ⁴⁰³.

As entidades transparentes estão isentas destes pagamentos por conta ⁴⁰⁴ bem como dos pagamentos especiais por conta ⁴⁰⁵

Coloca-se aqui o problema da aplicação da lei no tempo, em especial nos casos em que, durante o exercício, ocorre uma alteração da sua qualificação, uma vez que os requisitos para aferir se a pessoa coletiva é ou não uma pessoa coletiva transparente se aferem apenas em 31 de dezembro do respetivo exercício (cf. artigo 8.º, n.º 9). Esses problemas, relativos ao cumprimento dos pagamentos por conta, podem ser enunciados como segue:

1) A saída da entidade transparente do regime de transparência para o regime geral, caso em que se lhe aplicam, em todo o exercício já findo, as regras de

⁴⁰³O seu cálculo, que tem que respeitar o montante anual mínimo e máximo legalmente estabelecido, baseia-se no volume de negócios e nos pagamentos por conta obtidos no ano anterior pela pessoa coletiva, podendo ser pago numa única prestação ou em duas prestações.

⁴⁰⁴Esta interpretação é divulgada pela própria administração fiscal na Circular 8/90 de 16 de fevereiro e no Despacho de 21 de dezembro de 2009, dado no processo n.º 138/2009.

⁴⁰⁵Veja-se a resposta 4 das instruções do Ofício-Circulado 82/98, de 18 de Março.

determinação do imposto do regime geral, o que significa que estando já findo o exercício verifica não estar dispensada da obrigação de efetuar os pagamentos por conta, quando antes estava isenta de o fazer.

2) A qualificação, como entidade transparente, de uma pessoa colectiva que era tributada de acordo com as regras do regime geral de IRC e que efetuara já os pagamentos por conta do exercício em que a lei (cf. art.º 12.º do CIRC) determina a sua não sujeição a esses pagamentos.

Vejamos a situação recorrendo a um exemplo.

Uma pessoa coletiva transparente XZW, no exercício X reunia os pressupostos de inclusão no regime de transparência fiscal. No exercício X+1 continuou a reuni-los até ao mês de novembro, mas em 31 de dezembro não se verificavam os requisitos que lhe permitissem permanecer no regime. Porque antes de novembro não conhecia a situação que se iria verificar no final do ano, não efetuou os pagamentos por conta relativos aos meses de julho e Setembro, tendo contudo feito o pagamento de dezembro. Ao entregar a declaração modelo 22 do exercício x+1 vai ter pagamentos por conta em falta e ser sancionado com coima e juros, o que não se nos afigura correto porque não lhe foi dada a possibilidade de regularizar a situação em data anterior.

A solução passa por lhe ser permitido efetuar todos os pagamentos por conta do ano X+1 sem qualquer penalização conjuntamente com o último pagamento por conta (no caso deste exemplo), ou nem sequer lhos exigir, uma vez que será financeiramente exigente para a pessoa coletiva entregar três pagamentos por conta de uma só vez.

Simetricamente, se só em novembro passa a reunir os pressupostos para inclusão no regime de transparência fiscal, fez pagamentos por conta que não eram devidos e que serão tidos como dedução à coleta dos seus sócios, o que é absurdo uma vez que os pagamentos não foram feitos por estes.

Este exemplo vem adicionar mais um forte argumento à nossa sugestão de dever ser feito o enquadramento destas pessoas coletivas por entrega de declarações de cadastro, validadas/confirmadas pela administração fiscal, ao invés da ainda

vigente auto qualificação via preenchimento do quadro 4 da declaração modelo 22, o qual só ocorre vários meses após terminado o exercício.

E vem ainda tornar evidente a necessidade de serem aferidos os pressupostos de inclusão no regime, não em 31 de dezembro do ano civil a que o exercício da pessoa coletiva respeita⁴⁰⁶, e sim em momento mais próximo da sua ocorrência (por exemplo nos 15 ou 30 dias posteriores, prazos usados para as demais declarações de alterações e cessação), como forma de eliminar estes inconvenientes quer para os sujeitos passivos, quer para a própria administração fiscal, devendo, no caso dos pagamentos por conta ser aditado um número ao artigo 104.º do CIRC onde se diga que no caso das pessoas coletivas transparentes os pagamentos por conta se podem reduzir em número que reflita o momento em que reuniram, ou deixaram de reunir, os pressupostos para ser tributadas de acordo com as regras do artigo 6.º.

10.3. DERRAMA

Uma derrama é um imposto extraordinário, acessório ou dependente de um imposto principal, no caso o IRC, sendo que, em sede deste imposto existe uma derrama autárquica e uma derrama estadual.

Até à aprovação da Lei n.º 2/2007, de 15 de janeiro⁴⁰⁷, a derrama autárquica, incidia sobre a coleta, era um imposto dependente do imposto principal, pelo que, não sendo as entidades transparentes sujeitos passivos da obrigação principal de pagamento do imposto, era pacífico afirmar que não era devido pagamento de derrama autárquica pelas entidades transparentes. Porém, o artigo 14.º da Lei 2/2007, vem estabelecer que a taxa da derrama autárquica recai, não sobre a coleta, como sucedia até aí, mas antes sobre o lucro tributável das entidades residentes em

⁴⁰⁶Este prazo que está em consonância com o prazo existente em sede de IRS, para determinação da situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, faz algum sentido para as pessoas singulares, mas não faz sentido para estas pessoas coletivas transparentes.

⁴⁰⁷A derrama ao IRC foi sendo regulamentada em norma de sucessivas leis das finanças locais, que de seguida se indicam: Artigo 12.º, n.ºs 1 e 4 da Lei n.º 1/79 de 2 de janeiro; Artigo 12.º, n.ºs 1 a 3 e n.º 5 do Decreto-Lei nº 98/84 de 29 de março; Artigo 5.º, n.º 1 e n.ºs 3 a 6 da Lei n.º 1/87 de 6 de janeiro; e Artigo 18.º, n.ºs 1, 3 e 8 da Lei n.º 42/98 de 6 de agosto.

território português que exercem a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o que poderia colocar as pessoas coletivas transparentes como devedoras da derrama, caso não existisse o artigo 12.º do CIRC que as isenta de todos os pagamentos exceto tributações autónomas⁴⁰⁸.

Já a derrama estadual, criada pela lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que veio aditar ao código do IRC o artigo 87.º-A, configura um imposto acessório sendo devido mesmo que o imposto principal, do qual depende, não o seja, porquanto, conforme decorre do respectivo regime legal, incide sobre o lucro tributável do imposto principal, superior a um determinado montante. Ainda assim, não é devido pelas entidades transparentes, por força da isenção estabelecida no artigo 12.º do CIRC, não tendo o assunto suscitado dúvidas quanto à não aplicação a estas entidades.

⁴⁰⁸Cf. Informação vinculativa prestada no Processo 371/08 da DSIRC, com despacho do Substituto Legal do Director-geral dos Impostos, em 2008-03-26, consultável no portal das finanças (www.portaldasfinancas.pt).

IV – O SUJEITO PASSIVO EFETIVO

1. SÓCIOS E MEMBROS PESSOAS SINGULARES

Nesta fase do texto, é já uma certeza que a transparência fiscal desconsidera a personalidade tributária da pessoa coletiva transparente, o que tem como resultado a bipartição do sujeito passivo, em instrumental e efetivo, e recorre à técnica da imputação da matéria coletável, apurada pela pessoa coletiva transparente, aos seus sócios e membros que irão pagar o imposto devido em sede de IRS, se forem pessoas singulares ou de IRC, se forem pessoas coletivas. Estes traços são servidos por normas específicas inscritas no CIRC e no CIRS, algumas das quais carecem de um aperfeiçoamento a bem da coerência e bom funcionamento do regime.

Entramos agora numa parte da dissertação em que vamos refletir sobre as normas tributárias aplicáveis na determinação do imposto a pagar pelos sujeitos passivos efetivos: os sócios ou membros da pessoa coletiva transparente.

Iremos perceber que a distinta natureza dos sócios e membros, que podem ser pessoas colectivas, pessoas singulares, residentes ou não residentes com estabelecimento estável, tem como consequência que o mesmo montante de matéria coletável imputado não gere a mesma coleta, concretizando o princípio da neutralidade e respeitando a capacidade contributiva de cada sócio ou membro.

Diga-se desde já que a comparação da carga tributária, resultante da imputação de matéria colectável a estes sócios e membros, pessoas singulares, não deve ter como termo de comparação os sócios das sociedades comerciais e sim os profissionais independentes e empresários em nome individual de IRS (Categoria B), porque, tal como estes, os sócios das pessoas colectivas transparentes agem em nome próprio, ainda que usando a estrutura da pessoa colectiva como suporte. Eles não são meros destinatários dos lucros: o rendimento gerado na pessoa colectiva depende da sua actividade individual, sendo esse rendimento como que o somatório dos rendimentos obtidos por todos e cada um dos seus sócios. Assim, faz todo o sentido que lhes seja imputada a matéria colectável, concretizando assim o objectivo da neutralidade.

1.1. SÓCIOS E MEMBROS COM AGREGADO FAMILIAR

As pessoas singulares podem ter distintas situações pessoais e familiares, tendo estas impacto na sua tributação em sede de IRS, imposto pessoal e progressivo que atende à capacidade contributiva da pessoa singular com ou sem agregado familiar (cf. artigo 104.º, n.º da CRP e ponto 18 do Preâmbulo do Decreto-lei 442-A/88, de 30 de novembro).

Existindo sócios de pessoas coletivas transparentes que são pessoas singulares, importa ver de que modo a matéria coletável imputada a estas pessoas singulares vai afetar a sua tributação e a do seu agregado familiar ⁴⁰⁹, quando ele existe.

1.2. DEPENDENTES

Começando pelos dependentes, vejamos se estes podem ser sócios de sociedades transparentes e, caso possam que reflexos esse facto tem na tributação do agregado em que se inserem.

Relativamente às sociedades, em geral, os menores, até dezasseis anos, não podem ser sócios, podendo sê-lo a partir dessa idade com a condição de serem representados pelos pais ou tutores ⁴¹⁰ ou sem carecerem de representante, no caso

⁴⁰⁹ Existe agregado familiar quando temos uma sociedade conjugal ou uma união de facto, mas também quando, quer aquelas existam ou não, um sujeito passivo tem dependentes (cf. art.º 13.º do CIRS). Assim, apesar da regra de tributação em sede de IRS ser, atualmente, a da tributação separada de cônjuges ou unidos de facto, continua a fazer sentido analisar a distinção da tributação dos sócios com ou sem agregado familiar, uma vez que no caso dos dependentes menores, a regra continua a ser a tributação conjunta do sujeito passivo com os seus dependentes. E, por opção, pode a tributação ser conjunta no caso da sociedade conjugal, da união de facto e relativamente aos dependentes maiores, nos termos da mesma norma.

⁴¹⁰ Os artigos 123.º e 124.º do Código Civil estabelecem que os menores carecem de capacidade para o exercício de direitos, sendo essa incapacidade suprida pelo poder paternal e, subsidiariamente, pela tutela, no caso de menores com mais de dezasseis anos.

de se tratar de uma sociedade de profissionais ⁴¹¹, as quais são sociedades transparentes (cf. art.º 6.º, n.º 1 e n.º 4 a) do CIRC).

Esta situação, atenta a redação do artigo 13.º, n.º 5, a) do CIRS, implica que o menor possa ser tributado num agregado familiar, sendo a composição possível deste agregado plúrima, face ao disposto na lei fiscal (cf. art.º 13.º, n.ºs 2, 4 e 5, a) do CIRS)⁴¹².

Todavia, seja qual for essa composição, caso, não existisse a opção pela tributação autónoma⁴¹³ do menor, sócio da sociedade de profissionais (cf. art.º 13.º, n.º 6 do CIRS conjugado com o art.º 127.º do CC), verificar-se-ia que os sujeitos passivos de IRS viam a sua tributação agravada, por deverem incluir no seu rendimento global a matéria coletável imputada pela sociedade transparente ao sócio menor, seu dependente, sem que pudessem escapar a esse agravamento da carga fiscal.

Porém, a opção existe e permite aos sujeitos passivos e ao menor escolher entre a tributação do dependente, sócio da sociedade transparente, na declaração de IRS do agregado familiar ou em declaração autónoma, pelo que não existe qualquer agravamento da tributação resultante do facto do menor ser sócio de uma sociedade de profissionais.

⁴¹¹Excecionando o regime regra dos artigos 123.º e 124.º, estatui o artigo 127.º do Código Civil, que são válidos os actos de administração ou disposição de bens que o maior de dezasseis anos haja adquirido por seu trabalho e os negócios jurídicos relativos à profissão que o menor tenha sido autorizado a exercer, ou os praticados no exercício dessa profissão, só respondendo pelos actos relativos à profissão do menor e pelos actos praticados no exercício dessa profissão, os bens de que o menor tiver a livre disposição.

⁴¹²Até à redação dada a este art.º 13.º pela Lei 82-E/2014, de 31 de dezembro, a regra era a tributação conjunta dos cônjuges (e dos unidos de facto que escolhessem aplicar-se-lhes a mesma tributação dos cônjuges), sendo a tributação separada uma opção.

⁴¹³Neste caso, o agregado familiar entregará o Anexo D para refletir a matéria coletável que é imputada ao dependente devendo ter em atenção que, se seguirem a tributação regra (tributação separada), o dependente será incluído na declaração de cada um dos sujeitos passivos, devendo cada um apresentar um Anexo D e nele incluir metade dos rendimentos imputáveis ao dependente. Caso façam a opção pela tributação conjunta, como permite o artigo 13.º, n.º 2 do CIRS, no Anexo D referente aos rendimentos do titular dependente, devem incluir a totalidade dos rendimentos que lhe sejam imputáveis.

A questão que se levantou até à alteração do artigo 6.º n.º 4 do CIRC ⁴¹⁴, foi porém outra: a de os dependentes⁴¹⁵ serem sócios de sociedades de profissionais, sem que exercessem a profissão inscrita no objeto social, com o único intuito de que a sociedade deixasse de cumprir os requisitos para se qualificar como sociedade transparente, o que ocorreu em inúmeros casos.

Assim, bem andou o legislador na reforma do IRC, concretizada pela lei 2/2014, de 16 de janeiro, ao por fim a esta situação por via da alteração legislativa operada no artigo 6.º, n.º 4, a) do CIRC, alteração que se traduziu no crescimento significativo do número de sociedades de profissionais⁴¹⁶ que passaram a ser tributadas de acordo com o regime especial de transparência fiscal.

1.3. SOCIEDADE CONJUGAL E UNIÃO DE FACTO

Atentemos agora na situação em que existe sociedade conjugal, ou união de facto, e algum ou ambos os sujeitos passivos⁴¹⁷ são sócios ou membros de uma pessoa coletiva transparente.

⁴¹⁴A alteração a que nos referimos foi efetuada pela Lei 2/2014, de 16 de janeiro, que reviu o CIRC, e desdobrou a alínea a) do art.º 6.º, n.º 4, daquele diploma, que até esse momento impunha que todos os sócios fossem profissionais da atividade efetivamente desenvolvida pela sociedade, em duas subalíneas, sendo que na subalínea 2) introduz um novo conceito, o conceito de sociedade pluriprofissional, que permite a inclusão de sócios de diversas profissões especificamente identificadas na Tabela do artigo 151.º do CIRS, a par de sócios pessoas colectivas e de sócios meramente capitalistas, alargando assim o âmbito da sujeição subjectiva referente a estas sociedades.

⁴¹⁵Veja-se que o conceito de dependente previsto no art.º 13.º do CIRS qualifica como tal os filhos, adoptados, enteados ou tutelados, menores ou maiores, até a idade de vinte e cinco anos, os inaptos para o trabalho e ainda os afilhados civis. Com este leque alargado de dependentes, a que se poderiam ainda juntar os cônjuges e unidos de facto, eram grandes os recursos para subtrair ao regime de transparência fiscal sociedades de profissionais, assim desvirtuando, pelo menos, um dos objetivos do regime: a neutralidade.

⁴¹⁶Não dispomos de números oficiais mas há informações de que o número destas sociedades quase duplicou.

⁴¹⁷Remetemos aqui para a nota relativa aos dependentes serem sócios de sociedades profissionais com o único objetivo das desqualificar enquanto sociedades de transparência fiscal, designadamente para o que aí dizíamos sobre esta forma de planeamento fiscal ser igualmente aplicável aos cônjuges e unidos de facto.

Até 2015 ⁴¹⁸, a regra era a tributação conjunta caso existisse sociedade conjugal ou união de facto. Assim, os rendimentos imputados pela sociedade transparente poderiam agravar a tributação do agregado familiar, se bem que os cônjuges pudessem optar pela tributação separada e os unidos de facto pudessem não exercer o direito de ser tributados pelas regras aplicáveis aos cônjuges o que podia não ser aconselhável por razões extra fiscais, por exemplo, e era penalizador face ao que ocorria no caso da distribuição de lucros por sociedades não transparentes, que eram e são tributados a taxa liberatória (cf. artigo 71.º do CIRS), se não existir a opção pelo englobamento, ou a uma taxa especial (cf. artigo 72.º do CIRS), caso exista essa opção pelo englobamento, mas nunca sendo sujeitos às taxas gerais do artigo 68.º do CIRS. Atualmente, a tributação separada é a regra (cf. artigo 13.º, n.º 1 na redação dada pela Lei 84-E/2015, de 31 de dezembro), pelo que esta questão já nem se coloca nestes termos.

1.4. ÓBITO DO SÓCIO OU MEMBRO

De acordo com a lei civil e comercial, os herdeiros do sócio falecido não podem entrar para a sociedade em substituição do falecido, salvo se houver no contrato social uma cláusula que o permita, ou se vier a ser elaborado um acordo entre os herdeiros e sócios sobreviventes quanto à substituição do sócio falecido pelos herdeiros.

Assim, no que à orgânica social respeita, o falecimento de um sócio apenas terá como consequência a liquidação das suas partes sociais e o apuramento do valor a pagar aos herdeiros.

⁴¹⁸Após 01 de janeiro de 2015, a situação da tributação regra da sociedade conjugal, ou união de facto alterou-se com a redação dada ao artigo 13.º, em especial aos n.ºs 1 e 2 pela Lei 84-E/2014, de 31 de dezembro. Passou a ser regra a tributação separada. Todavia, a questão da tributação conjunta pode ainda colocar-se quer porque as correções à matéria coletável feitas na sociedade transparente pela administração fiscal (cf. artigo 100.º do CIRC) obrigam à reforma da liquidação em sede de IRS (cf. artº 90.º do CIRS), quer por poderem por ela optar os cônjuges ou unidos de facto.

Fiscalmente, caso ocorra o falecimento do cônjuge do sócio da sociedade transparente o cônjuge sobrevivente⁴¹⁹ tem que declarar o rendimento do falecido conjuntamente com o seu, vendo assim complexificada a obrigação declarativa a cumprir.

É que, no ano em que ocorre o óbito, sendo aplicável o regime da tributação separada (que atualmente é o regime regra), o cônjuge sobrevivente (e aqui não é obrigatoriamente extensível à união de facto) deve preencher o Anexo D da declaração modelo 3 de IRS com a matéria coletável e deduções imputadas ao cônjuge falecido (referente ao período de vida deste e em nome deste), nos quadros relativos à imputação especial proveniente da transparência fiscal. E, preenche um Anexo D, relativo à sua quota-parte na matéria coletável imputada, que constitui herança indivisa, caso não tenha sido feita a partilha, a sociedade continue a ser uma sociedade transparente e não tenha adquirido a quota do sócio com efeitos reportados à data do óbito, relativamente ao período *post mortem*, por se ter transmitido por morte a participação social que o cônjuge falecido detinha na pessoa coletiva transparente⁴²⁰ (cf. artigo 64.º do CIRS). Caso porém tenha optado pelo regime da tributação conjunta, deve declarar no seu anexo D os rendimentos e deduções que lhe foram imputados conjuntamente com os respeitantes ao cônjuge falecido.

Se não existir sociedade conjugal, quando o sócio da sociedade transparente falece, haverá que proceder, *mutatis mutandis*, da forma indicada para a tributação separada, pois que não existirá declaração relativa a um casal, sendo que as obrigações declarativas que referimos e que, no caso da sociedade conjugal, incumbiam ao cônjuge, são da responsabilidade do cabeça de casal da herança.

⁴¹⁹Nos termos do artigo 3.º, d) da Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, na redação dada pela Lei n.º 23/2010, de 30/08, as pessoas que vivem em união de facto têm direito à aplicação do regime do IRS nas mesmas condições aplicáveis aos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens. Ora, sendo a matéria coletável imputada referente ao ano do óbito, vigorava até essa data a união de facto, pelo que se podem aplicar as mesmas regras que são usadas no caso da sociedade conjugal, se o unido de facto pretender usar esse direito. Caso não queira, seguir-se-ão as regras aplicáveis aos não casados.

⁴²⁰Em caso de falecimento de um sócio vários cenários se podem colocar: 1) a participação social transmite-se aos sucessores do falecido, que, quando for feita a partilha, será registada a favor dos herdeiros a favor de quem foi partilhada; 2) o contrato de sociedade estabelece outra solução: amortização da quota pela sociedade, aquisição da quota pela sociedade; colocação da quota no mercado para ser transacionada por terceiro ou por outro sócio; 3) os sócios estipulam que a quota do sócio falecido deve ser amortizada.

Concluindo este ponto assinalamos que antes da alteração legislativa, efetuada pela lei 84-E/2015, de 31 de dezembro, as sociedades de profissionais, se a quota transmitisse para o cônjuge sobrevivente, podiam ser desqualificadas enquanto sociedades transparentes⁴²¹ por um motivo que lhe é externo e imprevisível – o óbito de um sócio. É que, se o cônjuge sobrevivente não fosse profissional da atividade objeto da sociedade, esta deixava de ser uma sociedade de profissionais e passava a ser uma sociedade do regime geral de IRC (cf. art.º 6.º, n.º 4, a) na redação anterior à Lei 84-E/2014, de 31 de dezembro).

Esta passagem ao regime geral, em consequência da desqualificação como sociedade transparente, tinha impacto na tributação de todos os sócios⁴²², que deixam de receber matéria coletável imputada para receberem lucros, e no apuramento da matéria coletável por parte da sociedade (aplicando-se eventualmente o disposto no artigo 72.º, n.ºs 2 e 3 do CIRC, com as consequências que apontamos no ponto referente à transformação das sociedades transparentes).

O mesmo fenómeno de desqualificação enquanto sociedade transparente, pode ocorrer com as sociedades de simples administração de bens, atentos os requisitos e limitações introduzidos no artigo 6.º, n.º 1, c) e densificados na mesma norma, no n.º 4, b) e c), referentes ao número de sócios que não se possam qualificar como grupo familiar.

⁴²¹Nas sociedades uni-profissionais, atualmente regidas pelo art.º 6.º, n.º 4, a) 1) do CIRC, exige-se que todos os sócios, herdeiros incluídos, prossigam uma atividade constante da Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, anexa ao artigo 151.º do CIRS. Caso tal não suceda, a sociedade deixa de poder ser uma sociedade transparente, a menos que ainda possa qualificar-se como sociedade pluriprofissional, regida pelo artigo 6.º, n.º 4, a) 2) do CIRC, pois que estas admitem profissionais de mais de uma atividade e até sócios que não sejam profissionais de qualquer atividade. Ainda assim haverá que atentar na limitação do número máximo de sócios permitido, pelo que não poderão os herdeiros ser em número que, em conjunto com os demais sócios, exceda cinco e a data do óbito terá que ser posterior a 02 de junho, pois que antes não existia esta figura da sociedade pluriprofissional. Antes desta redação do artigo 6.º, n.º 4, a), efetuada pela Lei 84-E/2015, de 31 de dezembro, a limitação era ainda maior, uma vez que só eram admitidos na sociedade sócios que prosseguissem a mesma atividade da sociedade, sendo que o exercício de certas atividades exige a verificação de requisitos específicos com a detenção de título académico e/ou a autorização de uma ordem profissional.

⁴²²Terá ainda outros efeitos extra fiscais inerentes à transformação da sociedade a que não nos referimos por estarem fora do âmbito deste texto.

Esta situação introduz uma desigualdade de tratamento, injustificada, entre as aquelas e as sociedades civis e agrupamentos económicos tipificados no artigo 6.º do CIRC, situação que se nos afigura dever ser revista.

1.5. SÓCIO RESIDENTE NÃO HABITUAL

O regime fiscal dos residentes não habituais ⁴²³, aplica-se a pessoas singulares que, não tendo residido em Portugal, para efeitos fiscais, nos cinco anos anteriores, transferem para o território português a sua residência fiscal ⁴²⁴, podendo o regime ser aplicado durante dez períodos de tributação, desde que seja mantida a residência em Portugal. Este regime tem um outro requisito: estas pessoas devem exercer atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, expressamente tipificadas na Portaria 12/2010, de 07 de janeiro, como sendo atividades de elevado valor acrescentado, algumas das quais estão igualmente previstas na Portaria 1011/2001 de 21 de agosto ⁴²⁵, pelo que, se exercidas por sujeitos passivos de IRS sócios de sociedades de profissionais, enquadráveis no artigo 6.º, nº 4 do CIRC, são tributadas de acordo com as regras de sujeição obrigatória previstas para o regime de transparência fiscal interna.

⁴²³O regime dos residentes não habituais foi criado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro e actualizado pela Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio. Alterou os artigos 16.º, 22.º, 72.º e 81.º do Código do IRS. As regras específicas que consagra para tributação, em sede de IRS, são mais vantajosas que as regras gerais deste imposto, quer quanto a taxas de tributação final quer pelos vários benefícios fiscais que lhe estão associados.

⁴²⁴Para se tornarem residentes necessitam inscrever-se no cadastro de contribuintes, assim obtendo o seu número de identificação fiscal. Sobre os procedimentos administrativos referentes a este registo, vejam-se a Portaria 404/2015, de 16 de novembro, que aprova o Anexo L à declaração Modelo 3 de IRS, a Circular 2/2010, de 06 de maio e 9/2012, de 03 de agosto e os Ofício Circulado 90015/2010, de 06 de agosto e 90023/2016 de 01 de agosto.

⁴²⁵Cruzando as listas das duas Portarias obtemos as seguintes profissões constantes em ambas: arquitectos; engenheiros; geólogos; artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão; cantores; escultores; músicos; pintores; auditores; consultores fiscais; dentistas; médicos analistas; médicos-cirurgiões; médicos de bordo em navios; médicos de clínica geral; médicos dentistas; médicos estomatologistas; médicos fisiatras; médicos gastroenterologistas; médicos oftalmologistas; médicos ortopedistas; médicos otorrinolaringologistas; médicos pediatras; médicos radiologistas; médicos de outras especialidades; professores; psicólogos; analistas de sistemas; arqueólogos; biólogos; consultores; jornalistas e repórteres; programadores informáticos; *designers*

Ora, importa saber se podem os sócios, pessoas singulares, das pessoas coletivas transparentes, que tenham como objeto e atividade efetiva, um dos códigos de atividades da Portaria 12/2010, de 07 de janeiro podem ver-lhes aplicado o regime dos residentes não habituais. Afigura-se-nos que não podem porque o regime se aplica a rendimentos obtidos por sujeitos passivos de IRS que sejam sujeitos a tributação na Categoria B de IRS ⁴²⁶ o que não se aplica à matéria coletável imputada pela sociedade transparente aos sócios, uma vez que esta integra o rendimento global dos sócios pessoas coletivas por se equiparar a rendimento líquido da categoria B e não por ser um rendimento sujeito a IRS pela Categoria B (cf. artigos 3.º e 20.º do CIRS).

Igualmente se retira a não aplicação do regime de residente não habitual, a sócios de sociedades transparentes, por estas não cumprirem dois objetivos daquele regime: atrair trabalhadores altamente qualificados e não investimento empresarial e eliminar a dupla tributação internacional (a qual nem existe no caso de matéria coletável imputada por uma pessoa coletiva residente a residentes).

E, assim sendo, a matéria coletável imputada que assume a natureza de rendimento líquido da Categoria B de IRS (cf. artigo 20.º do CIRS), não pode ser tributado a uma taxa proporcional de 20%, aplicável aos residentes não habituais, que, para beneficiarem do regime inscrevem os rendimentos obtidos ao seu abrigo no Anexo L à declaração modelo 3 de IRS (cf. artigo 72.º, n.º 6 do CIRS).

Não obstante, entendemos que não deveria ser esta a situação uma vez que é isso que decorre do objetivo da neutralidade que presidiu à integração do regime de transparência fiscal no código do IRC: sendo a tributação de um residente não habitual alterada pelo facto deste ser sócio de uma sociedade transparente, a opção pelo exercício, a título individual ou sob a forma societária, das atividades elegíveis para serem incluídas no regime dos residentes não habituais, poderá estar a ser influenciado pela tributação, uma vez que a diferença é significativa.

⁴²⁶Repare-se que mesmo no caso do Investidores, administradores e gestores (código 801 da Portaria) e Quadros superiores de empresas (código 802), estes devem auferir os rendimentos na qualidade de administrador ou gerente, o que qualifica esses rendimentos como trabalho dependente de IRS, e ter poderes de vinculação da pessoa coletiva, respetivamente. Ora nada disto se verifica relativamente às pessoas singulares a quem é imputada matéria coletável pela pessoa coletiva transparente a qual é juridicamente autónoma dos seus sócios ou membros, vinculando-se a si mesma.

1.6. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DO SÓCIO À SOCIEDADE TRANSPARENTE

Um sócio, pessoa singular pode obter da sociedade transparente, além da matéria coletável que lhe é imputada, rendimentos de várias naturezas: a título de trabalho dependente ⁴²⁷, independente ⁴²⁸ ou mesmo como empresário em nome individual, os quais não se confundem com o rendimento imputado pela sociedade transparente ao sócio, derivado da sua participação no capital social.

Neste último caso os rendimentos integram-se na Categoria B de IRS, na qual a matéria coletável, imputada pela pessoa coletiva transparente também se inclui como rendimento líquido (art.º 6.º, n.º 3 do CIRC e 20.º, n.º 1 e 2 do CIRS).

⁴²⁷ A pessoa singular pode prestar serviços a terceiros ou à sociedade de que é sócio como trabalhador dependente (caso em que os rendimentos devem ser considerados na categoria A de IRS). Todavia, a única prestação de serviços que os sócios da sociedade transparente, que sejam profissionais independentes, lhe podem prestar, no âmbito do trabalho dependente é a de gerente da sociedade. Esta limitação resulta de interpretação administrativa e baseia-se nos princípios da neutralidade fiscal e do controlo da evasão fiscal, por dever o exercício da atividade com interposição de uma estrutura societária ter resultados e tratamento fiscais idênticos ao do exercício individual dessa actividade e como forma de evitar que os sócios das sociedades transparentes sejam tentados a considerar-se trabalhadores por conta de outrem da sociedade, obtendo remunerações a que podem fazer a dedução específica da categoria A e que são dedutíveis à matéria coletável da sociedade transparente, assim a erodindo a sua base tributável e a da sociedade.

⁴²⁸ Não pode o sócio optar pela tributação de acordo com as regras da Categoria A de IRS, mesmo que só preste serviços à sociedade transparente de que é sócio (cf. artigo 28.º, n.º 8 do CIRS na redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro), por razões que se prendem com o controlo da evasão fiscal, pois que se tal fosse possível o sócio beneficiaria da dedução específica da Categoria A, quanto aos rendimentos que auferir pelos serviços prestados à sociedade transparente de que é sócio, sem que existam os custos inerentes à prestação do trabalho dependente, porque esses custos são suportados pela sociedade, sendo a consideração destes custos, que de outro modo não poderiam ser deduzidos, que justifica a dedução para os trabalhadores que formalmente são trabalhadores independente, sendo de facto trabalhadores dependentes sem contrato. Existem contudo algumas exceções como seja o caso das quotizações obrigatórias para ordens profissionais que, não podendo ser aceites como gastos na sociedade de profissionais, são dedutíveis na esfera dos sócios.

Uma nota final para salientar que a prestação de serviços a título de revisor oficial de contas, à sociedade transparente ou a terceiro, só pode qualificar-se como rendimento da categoria B.

Quer os rendimentos auferidos fora da qualidade de sócio ou membros da pessoa colectiva transparente sejam da Categoria A ou B de IRS, serão englobados com os demais rendimentos líquidos do sócio ou membro e, eventualmente, do seu agregado familiar, caso exista, nos termos que se referiram no ponto relativo aos dependentes, sendo que o seu somatório vai ser uma parte ou todo o seu rendimento coletável de IRS (cf. art.º 20.º e 22.º do CIRS).

Analisemos o caso da prestação de serviços à sociedade de profissionais, a título de profissional de uma das actividades constante da lista da portaria 1011/2001, de 21 de agosto ⁴²⁹, caso em que o rendimento auferido se insere na Categoria B como rendimento ilíquido ⁴³⁰ a inscrever no Anexo B (cf. art.º 28.º, n.º 1 do CIRS e campo 409 do Quadro 4A do Anexo B à declaração Modelo 3 de IRS) obrigando o sócio a emitir uma fatura ou um recibo (cf. artigo 115º, n.º 1, a) do CIRS) pelo rendimento auferido e estando sujeitos a retenção na fonte sobre o montante auferido (cf. artigo 101.º do CIRS).

Nesta situação, o apuramento do rendimento líquido, é feito do modo que se passa a descrever e que distingue entre os sócios que apuram o rendimento de acordo com as regras da contabilidade e os que o apuram nos termos previstos para a determinação simplificada de custos.

Sendo o sócio obrigado a apurar o seu rendimento líquido, proveniente de recebimento de honorários pagos pela sociedade transparente, de acordo com as regras da contabilidade, pode deduzir a título de custos todas as importâncias documentadas que estejam em seu nome ⁴³¹, sem a limitação de terem que ser

⁴²⁹É o caso das remunerações auferidas no desempenho de actividades de apoio jurídico, ou actividades médicas ou outras.

⁴³⁰Sendo rendimento bruto que terá que passar a líquido o que pode ser feito recorrendo: 1) às regras da contabilidade organizada ou, 2) ao regime simplificado de determinação de custos (designado regime simplificado de tributação), caso o sócio não seja obrigado a possuir, nem opte por possuir contabilidade organizada e não tenha obtido, enquanto profissional independente, um rendimento ilíquido superior ao estabelecido no artigo 28º do CIRS (em especial o seu n.º1, conjugado com os artigos 31.º e 32.º do CIRS). O limite do artigo 28.º é aferido excluindo a matéria coletável imputada ou o adiantamento por conta de lucros, se superior, feito pela entidade transparente, uma vez que esses rendimentos são já rendimento líquido da Categoria B de IRS.

⁴³¹Estas despesas, podem ser deduzidas na esfera do sócio uma vez que estão suportadas em documentos que o indicam como sendo a pessoa que suportou o encargo e inscritas na sua contabilidade pelo que não poderão ser custo para a sociedade de profissionais e assim não existirá o risco de se verificar uma dupla dedução.

indispensáveis à obtenção dos proveitos sujeitos a IRS, por se aplicarem as regras do IRC, em especial as constantes dos artigos 23º e 23.º-A, cuja redação foi alterada no sentido de considerar apenas dedutíveis os custos ou perdas efetivamente suportados e indispensáveis para a obtenção dos ganhos (cf. art.º 32.º do CIRC).

Já, se este sócio for obrigado a apurar o seu rendimento líquido, proveniente de recebimento de honorários pagos pela sociedade transparente, de acordo com as regras do regime simplificado de tributação (artigo 31º, nº 1, g) do CIRS), aplica o coeficiente 1 aos rendimentos líquido coincide com o rendimento líquido, não existindo um montante de custos presumidos a abater ao rendimento líquido ⁴³².

Compreende-se a distinção, pois que no caso da determinação simplificada não podem ser tidos em conta os documentos relativos aos custos, pelo que não é possível destringer entre os custos incorridos pelo sócio e aqueles que foram suportados pela sociedade transparente de que é sócio e à qual também presta serviços como trabalhador independente ⁴³³.

Em síntese deste ponto, fica a certeza de que é possível ao sócio de uma sociedade transparente prestar serviços a essa sociedade, sendo o rendimento decorrente da matéria colectável que lhe é imputada pela sociedade transparente e rendimento decorrente desse trabalho prestado distintos, tanto quanto à sua origem

⁴³²No caso do apuramento do rendimento líquido, o coeficiente do RST dos sócios e membros das entidades transparentes é “1”, sendo que o “1” é o elemento neutro da multiplicação. Mas nem sempre foi assim. Até à alteração feita pela lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (lei do Orçamento do Estado para 2013) os sócios das sociedades transparentes, que recebessem honorários pela sua prestação de serviços à sociedade e tivessem o seu rendimento líquido apurado com base no regime simplificado, deduziam 35% ao montante recebido, ficando assim com um rendimento líquido de 65%.

⁴³³Vejamos mais detalhadamente o que fundamenta a não consideração de custos no caso do regime simplificado de IRS.

A sociedade transparente é um centro de agregação de rendimentos dos profissionais que a compõem, e também de custos partilhados, necessários à obtenção dos rendimentos, pelo que a matéria colectável, que apura e imputa aos sócios como rendimento líquido (cf. artigo 6º, n.º 3 do CIRC e 20º do IRS), foi apurada deduzindo esses custos comuns partilhados pelos seus sócios. Ora, se um ou vários sócios, no âmbito da atividade da profissional, exercida a título individual para a sociedade de profissionais (equiparáveis a serviços prestados por um terceiro à sociedade), auferirem ainda, rendimentos da Categoria B de IRS, tributados em sede de IRS pelo regime forfetário designado por regime simplificado (cf. artigo 28º e 31º do CIRS), verão deduzido ao seu rendimento bruto uma percentagem, a título de custos necessários para a obtenção desse rendimento, que foram suportados pela sociedade transparente e não pelo sócio, o que levaria a uma dupla dedução de custos. Daí não poderem presumir-se custos a favor do sócio se o apuramento do rendimento líquido é feito com base no regime simplificado de tributação, uma vez que isso configuraria uma vantagem fiscal imerecida.

como quanto à forma de apuramento do rendimento líquido que irá servir de base à liquidação do imposto (IRS) devido por este sócio pessoa singular, quer quanto à sujeição a retenção na fonte sobre o montante auferido pois que os sócios ou membros que sejam pessoas singulares não estão sujeitos a retenção na fonte, relativamente à matéria coletável que lhes é imputada, mas estão sujeitos a retenção na fonte sobre os rendimentos que recebem, a título individual, pela prestação de serviços à própria sociedade ⁴³⁴ ou a terceiros a título de trabalho dependente (cf. artigo 94º CIRS) ou trabalho independente (cf. artigo 101º CIRS).

Sendo o serviço prestado a título de trabalho dependente existe a limitação do tipo de serviço que pode ser prestado (apenas o pode fazer como gerente da sociedade).

Mais, fica esclarecida que, em sede de categoria B de IRS, não existe apenas uma distinção entre matéria colectável imputada e serviço prestado à sociedade, mas também existe uma distinção no apuramento do rendimento líquido da Categoria B, decorrente dessa prestação de serviços, fruto da opção quanto ao método usado para o apurar: com base na contabilidade ou com base no regime simplificado.

1.7. ADIANTAMENTO POR CONTA DE LUCROS

Caso seja deliberado distribuir adiantadamente lucros ⁴³⁵, se esse adiantamento por conta de lucros for de montante superior à matéria coletável imputada ao sócio, pessoa singular ⁴³⁶, relativamente ao exercício em que ocorre o adiantamento, é

⁴³⁴No caso das sociedades enquadradas no regime da transparência fiscal, os sócios apenas podem auferir remunerações consideradas encargo dedutível em IRC pelo exercício de funções de gerência.

⁴³⁵De acordo com o artigo 297.º do Código das Sociedades Comerciais, adiantamento por conta do lucro, será um adiantamento sobre o lucro que a sociedade prevê alcançar nesse ano. Nos termos do artigo 6.º, n.º 4 do CIRS, adiantamentos por conta de lucros são lucros que se presume terem sido adiantados por terem existidos reembolsos de despesas aos sócios ou despesas que foram consideradas custo na pessoa colectiva e assim influenciaram negativamente o apuramento da matéria colectável desta, sem que tal tenha outra justificação.

⁴³⁶Note-se que esta norma anti abuso apenas existe me sede de IRS por se aplicar exclusivamente a sócios, pessoas singulares, tendo sido pensada essencialmente para os sócios das

considerado como montante de matéria coletável imputada o valor do adiantamento dos lucros (artigo 20.º, n.º 1, parte final e n.º 5 do CIRS) ⁴³⁷. Posteriormente, quando a matéria coletável, relativa ao exercício a que os lucros adiantados se referem, é apurada na pessoa colectiva transparente e efetivamente imputada aos seus sócios, faz-se o ajustamento para mais ou para menos, consoante a matéria coletável efectivamente apurada seja de montante superior ou inferior aos lucros que foram adiantados ⁴³⁸.

Demonstremos como funciona a norma com um exemplo:

A sociedade transparente, adianta, no ano N-1, ao sócio X, € 9.000,00 por conta matéria coletável que será imputada no ano N. Quando apura a matéria coletável do ano N, esta vem a ser de € 7.000. O sócio X fica com um saldo de € 2.000 que vão ser inscritos no Quadro 4 do Anexo D à declaração modelo 3 de IRS do Ano N, que serão deduzidos à matéria coletável que a sociedade lhe imputa no ano N+1.

Esta situação do adiantamento por conta de lucros, vem consolidar a regra de que qualquer importância apurada pela pessoa coletiva transparente a título de matéria coletável ou atribuída aos sócios sob a forma de importância fixa periódica,

sociedades de profissionais. E, veja-se a crítica feita por Manuel Faustino (in “A opacidade da transparência fiscal”, publicada na Revista dos TOC, n.º 111 - junho 2009, págs. 28 a 31), quanto à qualificação dos adiantamentos por conta de lucros como matéria coletável imputada (cf. artigo 20.º, n.º 1, in fine do CIRS).

⁴³⁷ Até 2008, só a matéria coletável imputada pela sociedade era rendimento líquido da Categoria B de IRS, sendo os adiantamentos por conta de lucros, feitos ao sócio, rendimento ilíquido da categoria B. Isto permitia aplicar a dedução específica da Categoria B ao montante recebido adiantadamente, por conta da matéria coletável a imputar, sendo ainda custo (a 100%) para a sociedade transparente. Verificando o legislador que os adiantamentos por conta de lucros conduziam a um esvaziamento da matéria coletável a imputar, criando uma situação de benefício para sociedade transparente e para o sócio, corrigiu essa distorção por via legislativa. Fê-lo na Lei do Orçamento do Estado para 2009 (cf. artigo 66.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro), ao considerar que estes adiantamentos são matéria coletável imputada, caso o seu valor seja superior ao daquela, permitindo que, nos períodos de tributação seguintes, se faça o correspondente ajuste entre o montante que foi considerado matéria coletável imputada e a matéria coletável efetivamente imputada, para não existir dupla tributação.

⁴³⁸ A compensação é feita nos termos previstos na parte final do artigo 20.º, n.º 1 e n.º 5 do CIRS, com a redacção dada pela Lei n.º 64-B/2008, de 31 de dezembro, para sócios pessoas singulares. A operacionalização do ajuste previsto no art.º 20.º, n.º 5, por verificação do duplo limite, tendo uma finalidade louvável – evitar duplicação de tributação dos valores imputados – implicam que, em cada ano, seja feita uma comparação entre os valores imputados a título de matéria coletável e os valores imputados, nos anos anteriores, a título de adiantamentos por conta de lucros, o que é de grande complexidade técnica porquanto um dos termos de comparação é determinado com base nas regras fiscais – matéria coletável- e o outro consiste em entregas de dinheiro aos sócios feitas pela sociedade, a título de adiantamentos por conta de lucros.

empréstimo ou qualquer outra forma de os sócios retirarem capital da pessoa coletiva transparente (exceção feita, como vimos, à prestação de serviços do sócio à sociedade de profissionais), é considerada equivalente a matéria coletável imputada aos sócios e inserida em IRS como rendimento líquido da Categoria B.

2. SÓCIOS E MEMBROS PESSOAS COLETIVAS

Vistos os aspectos em que o rendimento dos sócios pessoas singulares não resulta direta e imediatamente da matéria coletável apurada e imputada pela pessoa coletiva transparente, vamos incidir agora a nossa atenção nas particularidades relativas aos sócios e membros pessoas coletivas.

As pessoas coletivas transparentes podem ter sócios e membros que sejam eles próprios pessoas coletivas.

Dado o facto do apuramento da matéria coletável em sede de IRC ser de base cedular, poucas especificidades ocorrem neste apuramento nas pessoas coletivas transparentes que possam ser de compatibilidade difícil com o apuramento feito pelos seus sócios ou membros, uma vez que todos partem do lucro contabilístico para apurar a matéria colectável, feitas as correções fiscais impostas pelo CIRC e EBF, sendo-lhes aplicada a taxa geral de IRC, tal como acontece com as demais pessoas coletivas.

É certo que existem regimes especiais de apuramento, como o é o próprio regime de transparência fiscal - referimo-nos ao regime simplificado de determinação da matéria colectável e ao regime especial de tributação dos grupos de sociedades (RETGS) -, mas estes têm por base mais a natureza das pessoas coletivas que neles se podem incluir e a relação que entre elas se pode estabelecer que propriamente questões de apuramento dessa matéria coletável ou distinção de taxas a aplicar.

As especificidades que podem ocorrer serão relativas às características pessoas de alguns destes sócios ou membros, pessoas coletivas.

2.1. ISENTOS

As sociedades transparentes podem ter como sócios pessoas colectivas que possam beneficiar das isenções de tributação previstas nos artigos 10.º e 11.º do CIRC. Será o caso de sócios ou membros que tenham estatuto de IPSS ou PCUP ou prossigam atividades culturais, recreativas e desportivas.

A matéria coletável que lhes é imputada pela pessoa coletiva transparente, não pode aproveitar desta isenção, atentos os requisitos estabelecidos para a concessão da isenção (cf. art.º 10.º, n.ºs 2 e 3 e 11.º 2 e 3 do CIRC), sendo tributada de acordo com a regra estabelecida no artigo 15.º, n.º 1, b) do CIRC, conjugada com os artigos 53.º e 54.º do mesmo diploma. Porém a taxa a aplicar será a prevista no artigo 87.º, n.º 5, também do CIRC, uma vez que a matéria coletável é apurada na entidade transparente, nos termos do regime geral de IRC mas será tributada, em sede do sócio ou membro, de acordo com a situação pessoal deste, atento o objetivo da neutralidade, um dos três objetivos que presidiram à instituição do regime, como vimos já.

2.2. O APURAMENTO DA MATÉRIA COLETÁVEL

Os sócios e os membros, pessoas coletivas, recebem a matéria coletável ou o lucro/prejuízo e integram-na nos restantes resultados que tenham, inscrevendo-a no Quadro 7, campo 709 da declaração modelo 22 de IRC (cf. art.º 20.º do CIRC). Se não tiverem outros ganhos ou variações patrimoniais, a matéria coletável ou o lucro/prejuízo que lhes for imputado pela pessoa coletiva transparente será o único resultado que inscrevem no Quadro 7.

O apuramento da matéria coletável dos sócios ou membros das pessoas coletivas transparentes é feito no Quadro 9 da declaração modelo 22, por recurso ao regime geral de determinação da matéria coletável, estando-lhes vedado o

apuramento com base no regime simplificado de determinação da matéria coletável⁴³⁹, uma vez que o regime de transparência fiscal é ele mesmo um regime especial (cf. art.º 86.º-A, n.º 1 do CIRC).

3. MEMBROS DE AGRUPAMENTOS ECONÓMICOS

Os ACE e os AEIE (cf. art.º 6.º, n.º 2 do CIRC) são pessoas coletivas transparentes.

A razão para tal suceder nada tem a ver com a expressão económica da atividade desenvolvida, mas antes com o facto destas pessoas coletivas terem as suas regras de funcionamento estabelecidas no regime jurídico que as cria, pelo que o legislador fiscal pouco ou nada teve que se preocupar em elaborar regras especiais para os agrupamentos.

A grande referência a especificidades no apuramento da matéria coletável dos agrupamentos encontra-se inscrita no artigo 6.º, n.º 2 que funde nesta regra duas situações: inclui obrigatoriamente na sujeição subjetiva a este regime os ACE e AEIE e determina que a imputação a fazer-lhes é o lucro ou prejuízo do exercício e não a matéria coletável, respeitando o que estabelecem os regimes jurídicos dos agrupamentos.

Quanto aos AEIE, esta obrigatoriedade de imputar lucro ou prejuízo, decorre do art.º 3.º, n.º 1 do Regulamento que os rege, no qual se afirma que a obtenção de lucro para si mesmo não é um objetivo do AEIE, em coerência com a autonomia jurídica e económica dos seus membros, pelo que o artigo 40.º do regulamento estatui que os lucros ou prejuízo só podem ser tributados na esfera do membro do agrupamento. Todavia, prevendo que certas atividades podem gerar lucros ou prejuízos para o próprio AEIE, estabelece aquela norma que estes lucros ou prejuízos serão divididos entre os membros, em partes iguais ou de outra forma estabelecida no pacto

⁴³⁹Relembramos que o regime também não é opção para as pessoas coletivas transparentes por estarem isentas do pagamento de IRC, como referido no ponto relativo ao apuramento da matéria coletável das pessoas coletivas transparentes.

constitutivo. Mais se explicita no considerando catorze do regulamento que nesta imputação e tributação se seguem as disposições fiscais do Estado onde se situa a sede ou direção efetiva do agrupamento, pelo que, em Portugal, o lucro ou prejuízo obtido pelo AEIE se integra na sua matéria coletável se os membros forem pessoas coletivas ou no seu rendimento coletável se forem pessoas singulares.

No que respeita aos ACE, é logo o artigo 1.º do seu regime que estabelece-se que a realização e partilha de lucros, só acessoriamente é um fim do ACE (cf. n.º 1 da Base II da Lei n.º 4/73 e art.º 1.º do DL 429/73, de 25 de agosto), dispondo o artigo 15.º, n.º 1 que o ACE será regido pelas normas aplicadas às sociedades comerciais, caso tenha como objetivo único ou principal a obtenção do lucro para si mesmo. Quanto à imputação, em nada difere do que foi dito relativamente aos AEIE: o lucro ou prejuízo obtido integra a sua matéria coletável dos membros pessoas coletivas ou, o rendimento coletável dos membros pessoas singulares.

4.SÓCIOS E MEMBROS NÃO RESIDENTES

A tributação e eliminação da dupla tributação dos sócios e membros não residentes é matéria de uma técnica elevadíssima e de uma igualmente elevada complexidade.

Desde logo porque a aplicação do direito interno (CIRC e CIRC) cede perante as normas de direito internacional e de direito europeu (originário e mesmo derivado) como determina o artigo 8.º, nº 2 da CRP ⁴⁴⁰ e o primado do direito europeu que se retira dos Tratados de direito europeu.

⁴⁴⁰Por força do disposto no artigo 8.º da CRP as normas constantes de convenções internacionais validamente celebradas e regularmente ratificadas e aprovadas vigoram na ordem interna logo que publicadas, constituindo fonte imediata de direitos e obrigações para os seus destinatários, tendo um valor hierárquico superior ao das leis ordinárias internas, emanadas pela Assembleia da República ou pelo Governo, pelo que estas as não podem revogar ou derrogar. Já as normas convencionais podem derrogar a aplicação de leis ordinárias internas, se bem que as não possam substituir: se o direito interno não tem norma de incidência, nenhuma convenção pode exigir que exista tributação, mas se essa norma existe e é contrária ao que o direito internacional estabelece, é este que prevalece.

No tocante ao direito internacional é inevitável referir a convenção modelo da OCDE (CMOCDE) que serve de matriz à maioria das convenções celebradas entre Estados⁴⁴¹ no que respeita a evitar a dupla tributação internacional/jurídica⁴⁴² e a facilitar a circulação de pessoas e rendimentos das mais diversas naturezas, além de ser um instrumento de controlo da evasão fiscal.

Como resolveu o legislador fiscal português a questão da tributação e eliminação da dupla tributação internacional? Evitando-a ao domesticar o tratamento fiscal da transparência fiscal, fazendo aplicar-lhe apenas normas de direito interno.

Vejamos.

Desde logo impôs que o regime de transparência fiscal só fosse aplicável a pessoas colectivas com sede ou direcção efetiva em território português (cf. artigo 6.º, n.º 1, in fine e 6.º, n.º 2 do CIRC). E, determinou ainda que os sócios e membros, das pessoas coletivas transparentes, sejam estas pessoas coletivas ou pessoas singulares, são residentes em Portugal ou, não o sendo, tenham em Portugal um estabelecimento estável, por intermédio do qual lhes seja imputada a matéria colectável, sendo esse estabelecimento estável a pessoa colectiva transparente da qual são sócios ou membros, introduzindo para esse efeito, uma presunção legal (cf. artigo 5.º, n.º 9 do CIRC e artigo 18.º, n.º 3 do CIRS, aplicável *ex vi* artigo 5.º, n.º 9 do CIRC).

Desta forma, o legislador conseguiu confinar ao direito fiscal português as situações relativas à sujeição e tributação das pessoas coletivas e dos seus sócios, o que permite o controlo da tributação da matéria imputada aos sócios membros, que, sendo não residentes com estabelecimento estável terão que a inscrever nas

Deve atentar-se em que os tratados bilaterais fiscais não se confundem com as convenções-tipo, que não são fonte de direito internacional. Estas limitam-se a traçar um modelo que as partes deverão seguir, como é o caso do modelo de convenção elaborado pela OCDE para os impostos sobre o rendimento, que serve de minuta às convenções bilaterais celebradas pelos Estados-Membros dessa organização e outros que decidam segui-la: nessas convenções tipo/modelo os Estados podem expandir nos comentários, as suas divergências, quer quanto ao texto dos preceitos do modelo (“reservas”), quer quanto à posição interpretativa da OCDE sobre tais preceitos (“observações”).

⁴⁴¹Na ausência de Convenções, podem os Estados celebrar Acordos pontuais ou criar normas de direito interno que eliminem a dupla tributação dos seus residentes.

⁴⁴²Portugal conta com quase oito dezenas de convenções em vigor. Vejam-se os respetivos textos na página oficial da AT na internet: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

declarações de rendimentos modelo 3 (mais especificamente no anexo D) e modelo 22 (no Quadro 07 relativo ao apuramento da matéria coletável das pessoas coletivas), evitando intrincados problemas de direito fiscal internacional, uma vez que não irá existir dupla tributação internacional ⁴⁴³, e não haverá que aplicar as Convenções ou Acordos para eliminação da dupla tributação jurídica ⁴⁴⁴, uma vez que não existe esta dupla tributação.

4.1. A QUESTÃO DA TRIBUTAÇÃO TRANSFRONTEIRIÇA

Em boa hora decidiu o legislador fiscal fixar dentro das fronteiras e soberania do território português a questão da tributação das pessoas coletivas transparentes e dos seus sócios e membros.

Caso não o tivesse feito, ver-nos-íamos confrontados com a aplicação de normas de direito internacional da maior complexidade.

Só para percebermos os contornos da questão, deixamos aqui o cenário que teríamos.

O Conselho da OCDE em 2000, abordou a questão da tributação transfronteiriça das *partnerships*, figura equivalente à das sociedades civis puras (é uma sociedade de pessoas, que juridicamente não existe no nosso ordenamento), tendo sido elaborado o Relatório sobre *Partnerships* para dar conta da discussão e das conclusões ⁴⁴⁵.

⁴⁴³Existe sim dupla tributação económica, a qual é totalmente eliminada pelo regime de transparência fiscal, designadamente pelo seu método de apuramento da matéria coletável na pessoa coletiva transparente e não sujeição desta à obrigação de pagamento (o pagamento do imposto devido, pela matéria coletável gerada na esfera da pessoa coletiva transparente e imputada aos sócios e membros é tributada na esfera destes).

⁴⁴⁴Estas Convenções e Acordos têm como propósito atribuir competência para tributar apenas a um dos Estados envolvidos (o da residência ou o da fonte de rendimento), evitando assim a dupla tributação. Prevêem ainda que, não sendo possível que seja só um Estado a tributar, se apliquem, como métodos de eliminação da dupla tributação jurídica/internacional, o crédito de imposto ou a isenção.

⁴⁴⁵Este é um dos relatórios mais longamente discutidos da OCDE, sem que se tenha ainda chegado a uma conclusão

Na sequência das Recomendações, foi atualizado o articulado da CMOCDE e os seus Comentários. Esta atualização foi de aplicação imediata aos tratados fiscais em vigor.

No que interessa às pessoas coletivas transparentes, foram atualizados os comentários aos Artigos 1.º, 3.º, 4.º e 23.º da CMOCDE no sentido de reconhecer que as *partnerships* são "pessoas" (Artigo 3.º, § 2), existindo Estados em que são consideradas sujeitos passivos e outros em que não são ⁴⁴⁶, o que tem consequências no seu tratamento convencional.

Não sendo consideradas sujeitos passivos no Estado da fonte e no Estado da residência, não serão uma "pessoa residente" nos termos do artigo 4.º da Convenção Modelo e, portanto, não se lhes aplicam as convenções (Artigo 1.º, item 5; Artigo 4º, Parágrafo 8.4.), tendo, contudo, os seus sócios e membros direito a beneficiar das disposições das Convenções celebradas pelos Estados de que são residentes. Ou seja: é a residência dos sócios e membros que releva para a aplicação das Convenções, porque são estes que são sujeitos passivos.

Se forem consideradas sujeito passivo do imposto, no Estado da sede, mas não no Estado da fonte, os seus sócios e membros não podem beneficiar das disposições da Convenção (Artigo 1.º, § 6.1).

Se ocorrer a situação simétrica, o Estado da sede é obrigado a dar aos sócios e membros crédito de imposto, proporcionalmente à imputação de rendimento que lhe é feita, quanto ao valor do imposto pago pela *partnership* no Estado da fonte (Artigo 23.º, § 69.2).

Daqui resulta o seguinte quadro:

ESTADO DA SEDE	ESTADO DA FONTE	APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO
<i>Entidade transparente não é sujeito passivo</i>		Artigos 1.º e 4.º da CMOCDE Não se aplica a Convenção à entidade transparente Aplica-se aos sócios e membros, sujeitos passivos do imposto
<i>Entidade transparente é Sujeito passivo</i>		Artigos 1.º (§ 6.º/1) da CMOCDE Aplica-se a Convenção à entidade transparente
<i>Entidade transparente não</i>	<i>Entidade transparente é</i>	Artigo 23.º (§69.2) da CMOCDE Aplica-se a convenção aos sócios e membros

⁴⁴⁶Extraímos esta informação do artigo "BULLETIN - TAX TREATY MONITOR", Janeiro de 2000 a págs. 98, da autoria do Professor KLAUS VOGEL.

<i>é sujeito passivo residente</i>	<i>sujeito passivo residente</i>	<i>(sujeitos passivos do imposto) Estado de residência deve dar-lhes crédito de imposto, tendo por referência o rendimento que lhes é imputado e o imposto pago pela partnership no Estado da fonte, mas apenas se existir troca de informação automática e identidade de regimes fiscais</i>
------------------------------------	----------------------------------	---

Centrando a atenção agora, não no sujeito passivo mas na qualificação de rendimentos, uma vez que da resolução do "conflito de qualificação" dos rendimentos decorrerá a atribuição da competência para tributar ao Estado da fonte ou ao Estado da sede/direcção efetiva, damos conta de que existem Estados que qualificam como matéria coletável, o rendimento imputado pelas *partnerships* aos seus sócios ou membros e outros que os qualificam como distribuição de lucros ou dividendos.

Esta qualificação faz toda a diferença pois que se forem qualificados como matéria coletável, vão enquadrar-se no artigo 7.º da convenção modelo da OCDE, pertencendo a competência para tributar ao Estado da residência do sócio ou membro, porém, se os qualificar como dividendos, a competência para tributar será definida pelo artigo 11.º da mesma Convenção, que tem regras de competência distintas, repartindo a competência por ambos os Estados, havendo que decidir qual a qualificação que prevalece, quando o Estado da sede e o da fonte não qualificam da mesma forma⁴⁴⁷. A solução dada pelo Relatório das *Partnerships* é a de que, quando a qualificação feita pelo Estado da fonte tem sustentação convencional no artigo 3.º, parágrafo 2.º, da CMOCDE, que permite que este Estado aplique a sua legislação nacional na qualificação do rendimento, o Estado de residência isenta os dividendos e dá crédito de imposto relativamente ao valor total do imposto cobrado no Estado da fonte, nos termos do artigo 23.º-A, parágrafo 1 ou do artigo 23.º-B, parágrafo 1 do modelo de convenção. Se essa interpretação não tem sustentação na CMOCDE ou em Acordo celebrado entre ambos os Estados, mesmo que este não siga as normas da CMOCDE, deve ser usado o princípio do "*arm's length*", que permite que os lucros de

⁴⁴⁷É esta matéria que é abordada, entre outros textos, na comunicação feita pelo Ministério das Finanças Alemão, no *International Tax Law Reports, (Germ)* – a págs. 630 a 632. Nesta afirma-se que as soluções apresentadas pela OCDE foram baseadas no discurso sobre a interpretação das CDT, dada por Déry e Ward, em 1993 no Congresso da IFA em Florença, Itália, que veio a ser que publicado em [1996] num artigo do Grupo Fiscal Internacional de John Avery Jones et alli.

um estabelecimento estável sejam imputados de forma similar à que seria usada por empresas não relacionadas em condições semelhantes (artigo 7.º, da CMOCDE).

V - DIREITOS E GARANTIAS DO SUJEITO PASSIVO

Os direitos e garantias das pessoas coletivas transparentes e dos seus sócios e membros, inserem-se na temática da justiça tributária, área de atuação transversal a todos os impostos, que se ocupa das situações patológicas da relação jurídico tributária, permitindo aos sujeitos passivos reagirem contra o ato de liquidação ou correcção da mesma, efectuado pela administração fiscal, sendo relevante em qualquer sistema fiscal a diminuição dos litígios entre administração fiscal e os contribuintes, quer pelos recursos que são gastos na resolução de litígios, quer por serem estes um reflexo da existência de legislação deficientemente elaborada e aplicada ou compreendida.

Vejamos então como regula a lei fiscal o exercício dos direitos e garantias dos sujeitos passivos.

1 - PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS

Quando confrontado com uma correcção à matéria coletável que apurou ou com a liquidação e a exigência do pagamento do imposto, o sujeito passivo, que no primeiro caso é a pessoa coletiva transparente e no último são os sócios ou membros, pode reagir contenciosamente.

É no princípio da plenitude e efectividade da tutela jurisdicional, constitucional e legalmente previsto (cf. artigo 268.º, n.º 4 da CRP e 9.º da LGT)⁴⁴⁸, que tem assento esta garantia dos contribuintes e concretização em meios próprios para discutir a

⁴⁴⁸Esta formulação de a todo o direito corresponder uma ação adequada a fazê-lo reconhecer, tem por base o artigo 2.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, actualmente vigente na redacção dada pela lei 41/2013, de 26 de junho e, de um modo mais direto, os artigos 9.º e 95.º da LGT.

legalidade dos atos tributários ou os atos administrativos em matéria tributária, sendo que só nos vamos ocupar dos primeiros ⁴⁴⁹.

O procedimento e processo tributários indicam-nos quais são esses meios e as regras que os regem.

O procedimento ⁴⁵⁰ regula toda a fase administrativa de determinação da matéria coletável, liquidação e cobrança do imposto, e, em termos processuais coloca à disposição dos sujeitos passivos reclamações e recursos hierárquicos (cf. artigos 68.º e 76.º do CPPT).

O processo ⁴⁵¹, respeita à fase judicial associada àquelas matérias, pressupondo o chamamento de uma entidade externa ao procedimento para dirimir os conflitos: o tribunal, sendo meios processuais que lhe estão associados a impugnação (cf. artigo 99.º a 134.º do CPPT) e o processo de execução fiscal, bem como os incidentes que neste podem ocorrer.

Referiremos ainda os recursos em sede de processos de contra ordenação ⁴⁵².

Quer o procedimento, quer o processo tributários têm na sua origem a contestação de um ato tributário, o qual assenta numa situação concreta, o facto tributário, prevista de forma abstrata e típica na lei fiscal, mais exatamente em normas tributárias relativas à incidência.

É no facto tributário que se funda o direito que a administração fiscal tem a um imposto (crédito tributário), apurado por via do procedimento de liquidação, direito que só se torna eficaz, produzindo em pleno e integralmente os seus efeitos, quando validamente notificado ao sujeito passivo (cf. artigo 36.º, n.º 1 do CPPT), respeitando

⁴⁴⁹Fica porém a nota de que o meio processual para discutir atos administrativos de natureza tributária são as ações administrativas (antes designadas ações administrativas especiais).

⁴⁵⁰Veja-se o artigo 44.º do CPPT, que fixa o que se entende por procedimento tributário, referindo-se os artigos 44.º a 54.º a delimitar o que é procedimento tributário. No procedimento tributário, temos a reclamação graciosa regulada, em especial, nos artigos 68.º a 77.º do CPPT, e o recurso hierárquico (cf. artigos 66.º e 67.º do CPPT).

⁴⁵¹É o artigo 97.º do CPPT que nos diz o que se considera processo tributário. O meio típico do processo tributário é a impugnação judicial.

⁴⁵²Não será analisado o processo crime, previsto em legislação que subsidiariamente quer a LGT, quer o CPPT, mandam aplicar (cf. artigo 2.º da LGT e 2.º do CPPT).

o previsto a forma e conteúdo legais (cf. artigos 36.º, n.º 2 e 38.º do CPPT e 77.º da LGT) ⁴⁵³.

Recebida a notificação da liquidação, o sujeito passivo, que no caso da transparência fiscal interna serão os seus sócios ou membros, pode proceder ao pagamento do imposto, em sede de cobrança voluntária ou entendendo que o mesmo não é devido, no todo ou em parte, pode decidir recorrer contenciosamente, reclamando graciosamente ou impugnando judicialmente (alternativa ou sequencialmente) esse ato da administração fiscal ⁴⁵⁴, após o pagamento voluntário ou mesmo não efetuando o pagamento, sendo que a consequência regra do não pagamento é a extração de uma certidão de dívida para efeito da cobrança coerciva do imposto apurado em processo de execução fiscal.

1.1.LEGITIMIDADE EM PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIOS

Têm legitimidade no procedimento os sujeitos passivos da relação tributária e quaisquer pessoas que provem interesse legalmente protegido (cf. artigo 65.º da LGT).

A legitimidade convoca os conceitos de personalidade e capacidade tributárias nos seguintes termos: só quem tem capacidade tributária pode praticar atos em matéria tributária, os quais produzem efeitos na esfera jurídica do sujeito passivo; e,

⁴⁵³ A administração tributária, na sua atuação, está vinculada aos princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, devendo respeitar as garantias dos contribuintes entre as quais se contam o direito de contestar os atos tributários por si praticados, bem como as alterações ou correções que efetua às declarações dos contribuintes (artigos 56.º e 57.º da LGT).

⁴⁵⁴ A reação contenciosa (de reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente o ato de liquidação, pois que não são fundamento de reclamação ou impugnação os vícios ou atos posteriores à liquidação como a notificação, o pagamento ou a prescrição, uma vez que estes respeitam a atos administrativos) é independente da circunstância do imposto se encontrar pago ou não, ou seja, o facto de o contribuinte pagar o imposto não preclui a possibilidade que o mesmo tem de discutir a legalidade daquele.

só quem tem personalidade tributária, é sujeito de relações jurídico-tributárias⁴⁵⁵ e pode ser titular de direitos e deveres, isto é, pode ser parte, em procedimentos e processo tributários⁴⁵⁶ (cf. artigos 15.º e 16.º da LGT).

Os sujeitos passivos têm personalidade e capacidade tributárias, donde têm legitimidade para intervir em todos os tipos de contencioso em que provem ter interesse legalmente protegido.

E, assim sendo, quer as pessoas coletivas transparentes, quer os seus sócios e membros, sendo todos sujeitos passivos, têm legitimidade e podem ser partes em ações de contencioso, restando ver em quais.

Esta legitimidade bicéfala⁴⁵⁷, em sede de justiça tributária, é um corolário da bipartição de sujeito passivo (sendo a pessoa coletiva transparente o sujeito passivo instrumental e, os seus sócios e membros, sujeitos passivos efetivos) que caracteriza o regime de transparência fiscal interna, como referido neste texto.

Termos em que têm legitimidade em contencioso relativo à sujeição subjetiva⁴⁵⁸, ao apuramento da matéria coletável, ao apuramento e entrega de retenções na fonte, e ao cumprimento de obrigações declarativas, as pessoas coletivas transparentes. A legitimidade relativamente à obrigação de pagamento e às

⁴⁵⁵ A relação jurídica-tributária corresponde à relação existente entre o Fisco e o sujeito passivo (cf. artigo 18.º, nº 3 da LGT), cujo objeto é a prestação principal de dar (pagar o tributo), e a obrigação acessória (obrigação de fazer ou não fazer) de apurar a prestação principal e cumprir os deveres contabilísticos e declarativos/informativos exigidos pelo Fisco.

Mas também corresponde à relação existente entre o Fisco e qualquer pessoa singular ou colectiva, que esteja vinculada ao cumprimento da prestação tributária, como contribuinte direto, como substituto (cf. artigo 18.º, nº 3 e 20.º da LGT) ou como responsável tributário (cf. artigo 18.º, nº 3 e 22.º e 23.º da LGT).

⁴⁵⁶ A apreciação do mérito do pedido implica a análise de questões prévias processuais, relativas à legitimidade de quem pede, ao meio usado para fazer o pedido e à tempestividade da interposição do pedido, as quais, não estando verificadas, obstam à apreciação do mérito pedido, por darem causa à rejeição liminar do procedimento ou do processo.

⁴⁵⁷ No caso do regime de transparência fiscal interna não existe apenas uma repartição de responsabilidade entre a pessoa coletiva e os seus administradores e responsáveis pela contabilidade ou entre a pessoa coletiva e os seus sócios ou membros, como acontece com outras pessoas coletivas, colocando-se a questão para além desta situação funcional e orgânica típica das pessoas colectivas.

⁴⁵⁸ Referimo-nos a procedimentos e processos cujo objecto seja a afirmação ou contestação da sua natureza de entidade transparente. Veja-se, por exemplo, o Acórdão de 2016-02-18 do Tribunal Central Administrativo do Sul, proferido no processo 7849/14.

obrigações declarativas conexas com o cumprimento dessa obrigação de pagamento é dos sócios e membros das pessoas coletivas transparentes.

Questão complexa e controvertida será a de saber quem tem legitimidade para recorrer contenciosamente da correção do apuramento da matéria coletável ⁴⁵⁹, uma vez que a liquidação e pagamento do imposto ⁴⁶⁰, a efetuar pelos sócios e membros, decorrem da matéria coletável apurada e imputada pela entidade transparente.

O direito de reclamação administrativa da fixação da matéria colectável corrigida à pessoa colectiva transparente, compete a essa pessoa colectiva transparente, de acordo com o que estipulam os ofícios circulados n.º 5/94, de 16 de fevereiro e n.º 14/95, de 14 de junho, da Direção de Serviços de IRC. Porém, a correção do apuramento e imputação de matéria coletável nos termos previstos e impostos pelo regime de transparência fiscal interna afeta o interesse da pessoa coletiva transparente e o dos seus sócios e membros ou de todos, pelo que todos têm um interesse protegido a defender podendo como tal ser parte numa ação de contencioso tributário por terem legitimidade processual ativa.

Reparemos que quando existe correcção da matéria colectável de uma pessoa coletiva e um sócio ou membro desta impugna a liquidação resultante daquela correcção, deve ser igualmente corrigida a imputação feita a todos os demais sócios ou membros, pois que, se se alterou uma parcela da matéria colectável – aumentando ou diminuindo a matéria colectável inicialmente imputada – forçoso será

⁴⁵⁹ O apuramento da matéria coletável e a sua correção não são atos tributários autónomos e definitivos, susceptíveis de recurso gracioso ou judicial.

⁴⁶⁰ A liquidação é um ato tributário passível de reclamação graciosa, do indeferimento da qual cabe recurso hierárquico para o superior hierárquico do órgão que a indeferiu, ou impugnação (após o indeferimento da reclamação graciosa, o indeferimento do recurso hierárquico, em simultâneo com a interposição da reclamação/recurso hierárquico ou mesmo sem ter recorrido à via graciosa) sendo o interesse processual dos sócios ou membros da pessoa coletiva.

Nos Acórdãos do STA de 21.03.2012 (processo 0830/11.1) e de 03.10.2001 (processo 026353) e no Acórdão do TCAS de 14.12.2011 (processo 3644/09), os tribunais não reconhecem legitimidade à pessoa coletiva transparente quando está em causa o ato de liquidação do imposto, uma vez que o sujeito passivo efetivo é o sócio ou membro, pelo que só este tem interesse processual e como tal legitimidade processual.

Mas, já lhe reconhecem essa legitimidade quando o objecto do contencioso se refere ao apuramento da matéria coletável ou à correção de prejuízos fiscais, pois que nesse caso ainda não existiu imputação de matéria coletável aos sócios e membros, ou ainda no caso da discussão da legalidade da correcção efectuada pela administração fiscal à matéria colectável apurada, e posteriormente imputada aos seus sócios ou membros (em sede de liquidação corretiva).

alterar as demais parcelas, sob pena da soma das partes exceder ou ficar aquém do montante total de matéria colectável apurada pela entidade transparente ⁴⁶¹

Haverá aqui uma legitimidade plural, decorrente da bipartição do sujeito passivo, da técnica de imputação da matéria coletável e do pagamento do imposto na esfera pessoal de diferentes sujeitos passivos.

Em processo civil, as situações de legitimidade plural podem dar lugar a coligação ou a e litisconsórcio ⁴⁶².

Em processo tributário, o CPPT, apenas existe coligação de autores (cf. artigos 72.º e 104.º do CPPT ⁴⁶³).

E, estando prevista em direito tributário a coligação, entendemos que, em matérias como a correção de matéria coletável ou na correção dos prejuízos a deduzir pela entidade transparente durante o período legal de reporte, ocorre, em sede de transparência fiscal, uma coligação ativa ⁴⁶⁴.

1.2. RESPONSABILIDADE CONTRA ORDENACIONAL

Sabemos que a pessoa coletiva transparente é sujeito passivo relativamente ao apuramento da matéria coletável e ao cumprimento de obrigações acessórias

⁴⁶¹ Isto mesmo é decidido no Acórdão de 2012-02-29, do STA, Processo 0441/11, em que o Tribunal manda ampliar a matéria de facto, de modo a permitir aplicar o Direito.

⁴⁶² O litisconsórcio (do latim *litis*, lide ou processo e *consortium*, associação) é um fenómeno processual caracterizado pela pluralidade de sujeitos, que ocupam a posição de parte principal numa acção, como autor ou como réu, havendo apenas uma relação jurídica controvertida com um ou vários pedidos e pode ter várias modalidades e classificações.

⁴⁶³ A coligação respeita a acções autónomas, existindo sempre pluralidade de partes e de pedidos. Nas normas aqui identificadas, o CPPT esclarece que a reclamação graciosa poderá ser apresentada em coligação quando existe identidade do tributo, dos fundamentos de facto de direito invocados e do órgão competente para a decisão, e que na impugnação judicial podem coligar-se os autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

⁴⁶⁴ Existe coligação ativa quando existe mais que uma relação jurídica tributária com pluralidade de pedidos, e cada pedido é formulado por cada um dos autores contra o mesmo réu (A contra B com o pedido 1 e C contra B com o pedido 2). A coligação passiva ocorre quando cada pedido é formulado por um autor contra vários réus (A contra B com o pedido 1 e A contra C com o pedido 2).

impostas aos sujeitos passivos em sede de regime de transparência fiscal, sendo os seus sócios ou membros sujeitos passivos, quanto ao pagamento do tributo devido e às obrigações declarativas inerentes a esse pagamento.

Releva esta qualificação, em sede de regime sancionatório, designadamente contra ordenacional ⁴⁶⁵, por ser a qualidade de infrator indissociável da qualidade de obrigado tributário: só existe infração se tiver sido violada uma obrigação tributária.

Assim, a legitimidade para ser parte na relação jurídico-tributária contra ordenacional é do sujeito passivo da relação jurídico tributária objeto da norma violada, o que no regime de transparência fiscal, face à bipartição entre sujeito passivo instrumental e sujeito passivo efetivo, ganha especial relevo uma vez que podem ser violadas normas de IRC relativas ao não cumprimento de uma obrigação acessória ou à falta de entrega de retenção na fonte por parte da pessoa coletiva transparente, caso em que será esta o arguido e será sua a legitimidade para intervir no procedimento contra ordenacional, e, podem não ser cumpridas obrigações acessórias, estipuladas em IRC ou IRS, por parte dos sócios ou membros, sendo a responsabilidade contra ordenacional e a legitimidade inteiramente deles.

Por exemplo, se em resultado de correcção da matéria colectável imputada pela pessoa colectiva transparente aos seus sócios e membros, houver que entregar novas declarações de rendimentos, e se estas forem entregues para além do prazo legal, a entidade transparente, relativamente à declaração Modelo 22 de IRC e eventualmente à declaração de IES (Anexo G), será arguida num processo contra-ordenacional, e os sócios e membros, relativamente às suas declarações modelo 22 ou modelo 3 (consoante sejam pessoas coletivas ou pessoas singulares) também o serão.

Sendo arguido tem legitimidade para requerer a redução da coima (cf. art.º 29.º e 30.º do RGIT) ou acionar meios de defesa, em sede de processo de contra ordenação, como a defesa da aplicação da coima (artigo 71.º do RGIT) ou o recurso

⁴⁶⁵As contra ordenações tributárias são regidas pelo Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e referem-se a ilícitos administrativo-tributários, desprovidos de relevância penal, que sancionam o não cumprimento de obrigações acessórias às quais, por vezes está associado o não cumprimento de obrigações de pagamento.

judicial da decisão de aplicação da coima (cf. artigo 80.º e seguintes do RGIT e artigo 101.º, c) da LGT).

1.3. RESPONSABILIDADE EM PROCESSO EXECUTIVO

O processo executivo ⁴⁶⁶ visa obter coativamente o cumprimento da prestação que não foi voluntariamente satisfeita, quer se refira a tributos, quer seja relativa a coimas ou ainda a outras dividas expressamente previstas em lei própria (Cf. artigo 148.º do CPPT).

Focando a nossa atenção na execução em sentido lato e não em sentido estrito ⁴⁶⁷, releva, para o regime de transparência fiscal interna, a questão de saber quem é o executado, ou seja: quem naquela relação jurídica creditícia tem obrigação de prestar algo ao credor, administração fiscal, por não ter cumprido, voluntariamente, a obrigação de pagamento, tendo assim legitimando a coactividade que obriga a cumprir a prestação e a sacrificar o seu património para pagar a dívida, quer a pague voluntariamente, quer veja penhorados os seus bens para posterior venda judicial.

A resposta parece óbvia. Sendo os sócios e membros da pessoa coletiva transparente os sujeitos passivos da obrigação principal do imposto – o pagamento –

⁴⁶⁶ O processo de execução fiscal é, quanto à forma, um processo sumário, tendo a natureza de execução para pagamento de quantia certa, como base o título executivo ou certidão de dívida (cf. artigo 162.º do CPPT), estabelece os limites da execução. Do título executivo constam todos os pressupostos processuais: as partes (credor e devedor, tal como definidos nos artigos 152.º e 153.º do CPPT), o objecto (a dívida tributária, identificada no artigo 148.º do CPPT), a quantia exequenda (artigo 163.º, n.º 1, e) do CPPT) e os demais requisitos legais inscritos no artigo 163.º do CPPT.

⁴⁶⁷ A execução em sentido estrito não contempla os incidentes processuais, que se incluem na execução em sentido lato.

Em sentido estrito, a execução compreende exclusivamente as operações materiais com relevância jurídica, praticadas pela administração fiscal, que não carecem da intervenção jurisdicional: inicia-se com o título/certidão de dívida, a que se segue a citação para pagamento e o pagamento voluntário ou, caso o pagamento não seja efetuado, a penhora e venda de bens para satisfação da dívida exequenda e acréscimos legais do processo, sendo essa satisfação da dívida concretizada após a graduação de créditos e satisfação dos credores.

A intervenção jurisdicional, que pode inclusivamente ser uma intervenção da administração fiscal atuando enquanto órgão jurisdicional, fica reservada para atos em que existe contraditório entre o executado e a administração fiscal.

só aos sócios e membros podem ser devedores/executados e, por assim serem, é seu o interesse legítimo a proteger pelo que é a eles que cabe a legitimidade para intervir no processo judicial de execução fiscal, podendo opor-se, reclamar dos atos do chefe do serviço de finanças ou apresentar impugnações.

Porém, não será assim tão linear uma vez que na execução fiscal se pode, e frequentemente acontece, discutir a legitimidade da dívida o que irá convocar aspetos como a discussão do apuramento da matéria coletável, que deu origem à imputação e à liquidação em sede dos sócios e membros e, pode inclusive acontecer que a matéria coletável possa nem dever ser objeto de imputação, caso se esteja a discutir a Auto qualificação da pessoa coletiva como não sendo uma pessoa coletiva transparente.

E que dizer da lacuna existente em caso de necessidade de reversão, existindo falta ou insuficiência de bens do devedor/sócio ou membro da pessoa coletiva transparente? Nos cinco artigos existentes no CPPT, relativos à reversão (artigos 157.º a 161.º), nenhum se refere à reversão no caso da transparência fiscal interna.

Assim, propomos que seja aditada uma norma referente a este caso de reversão a inserir nesta subsecção II da secção III do capítulo I do título IV do CPPT relativa à legitimidade dos executados.

2. AS SOLUÇÕES INSCRITAS NA LEI

2.1. CONTENCIOSO ASSOCIADO À CORREÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

No regime de transparência fiscal, atenta a bipartição de sujeito passivo teremos contencioso associado à alteração da matéria coletável apurada, no qual o sujeito passivo é a pessoa coletiva transparente e contencioso associado à liquidação e pagamento do imposto resultante da matéria coletável apurada e imputada pela pessoa coletiva transparente, no qual o sujeito passivo serão os sócios ou membros.

Começamos pelo contencioso associado à alteração da matéria coletável.

2.1.1. MÉTODOS INDIRETOS

Um dos pilares da Reforma da tributação do rendimento dos anos 80 é a avaliação direta da matéria colectável pelos sujeitos passivos, respeitando os princípios da capacidade contributiva e da tributação das empresas com base no lucro real e ainda a presunção da verdade declarativa.

Assim, o apuramento da matéria colectável dos contribuintes por recurso a métodos indirectos ⁴⁶⁸, será sempre uma excepção, que tem origem numa situação patológica impeditiva do apuramento direto desta matéria colectável pelo sujeito passivo, devendo estar expressamente tipificada na lei ⁴⁶⁹ e ser o seu resultado o mais próximo possível daquele a que o sujeito passivo chegaria pela avaliação direta (cf. artigo 85.º e 87.º e seguintes da LGT).

No que respeita ao regime de transparência fiscal, esta avaliação indireta ocorre em sede da pessoa coletiva por ser ela o sujeito passivo sobre quem impende a obrigação de apurar a matéria coletável, que depois será imputada aos sócios. Assim, a legitimidade, para acionar a garantia de recurso contencioso desta aplicação, será também desta pessoa coletiva transparente (cf. artigo 6.º e 12.º do CIRC e ponto 1.1, a) do Ofício circularizado 14/1995).

⁴⁶⁸Devemos distinguir a aplicação de métodos indirectos da quantificação de manifestações de fortuna, pois que, não obstante a quantificação destas ser feita por recurso à aplicação de métodos indirectos, os pressupostos da sua aplicação são distintos (cf. artigo 89.º-A da LGT).

⁴⁶⁹Trata-se do princípio da subsidiariedade da avaliação indirecta face à avaliação direta que o legislador inscreveu nos artigos 85.º e seguintes da LGT, os quais, no caso da transparência fiscal, terão que ser complementados com as disposições dos artigos 59.º a 62.º do CIRC.

Estes métodos são usados sempre que se verifiquem as condições previstas nos artigos 87.º a 89.º da LGT, sendo o rendimento tributável quantificado de acordo com o estipulado no artigo 90.º da LGT e 54.º do CIRC.

2.2.CONTENCIOSO ASSOCIADO À LIQUIDAÇÃO

2.2.1.LIQUIDAÇÕES CORRECTIVAS

Afigura-se-nos importante distinguir conceptualmente a liquidação corretiva de figuras afins: a liquidação adicional e a reforma da liquidação, como contributo para a melhor compreensão das especificidades do regime de transparência fiscal interna, também a este nível.

A liquidação corretiva distingue-se da liquidação adicional porque dela pode resultar menos imposto que o anteriormente apurado, enquanto da adicional só pode resultar imposto superior.

Distingue-se também da reforma da liquidação ⁴⁷⁰ porque não se destina a anular a liquidação efetuada, apesar de resultar de uma iniciativa da administração fiscal, mas antes a corrigir a liquidação efetuada.

E distingue-se ainda das correções de natureza quantitativa ⁴⁷¹.

O conceito de liquidação corretiva é específico dos sócios e membros das pessoas coletivas transparentes (artigo 100.º do CIRC e 90.º do CIRS) e especial face a outras correções da liquidação pelo que importa entender de que se trata.

Traduz-se na substituição, por parte da administração fiscal, da liquidação efetuada pelo sujeito passivo, sócio ou membro de uma pessoa coletiva transparente, num dado período de tributação, por outra liquidação, sendo ambas relativas ao rendimento de um mesmo período de tributação, mas tendo por base um montante distinto de matéria colectável imputada, e não uma alteração/correção ou fixação de matéria colectável, na esfera dos sócios.

⁴⁷⁰A reforma da liquidação, configura uma correção ou destruição da liquidação, sendo uma figura derivada da revogação do ato administrativo. Por efeito da reforma, dá-se a destruição ou a cessação do efeito de um ato, a qual é executada pelo órgão administrativo que o praticou, por subalterno ou por órgão delegado.

⁴⁷¹Estas correções quantitativas podiam ser objeto de recurso hierárquico nos termos do artigo 112.º do CIRC. Este artigo foi renumerado tendo passa a artigo 129º. Acabou por ser revogado pelo nº 3 do art.º 27º da Lei 32-B/2002, de 30 de dezembro. À possibilidade de recurso hierárquico destas correções de natureza quantitativa referiam-se ainda as seguintes instruções administrativas: Ofício Circulado 15/92, de 21 de outubro e 14/95, de 14 de junho.

Esta substituição, configura um ato administrativo (ato de liquidação) e, como tal, terá que respeitar o princípio da legalidade e os prazos de caducidade.

Feita esta distinção, a título de questão prévia deste tópico, avancemos com a análise do procedimento de liquidação corretiva.

A entidade transparente é notificada destas correções, nos termos previstos no artigo 77.º, n.º 1 da LGT, uma vez que é a ela que lhe cabe apurar a matéria coletável e, conseqüentemente, corrigir esse apuramento, imputando-o aos seus sócios e membros, podendo reclamar ou impugnar⁴⁷² essas correções, não ficando a liquidação suspensa até à decisão do contencioso⁴⁷³.

Uma vez resolvido o contencioso, ou não existindo qualquer contencioso, entre a pessoa coletiva transparente e a administração fiscal, os sócios e membros são notificados da liquidação corretiva⁴⁷⁴ que lhes é feita e que vai obrigá-los a apresentar uma declaração de substituição com base na nova imputação, podendo reclamar ou impugnar a liquidação.

As correções efectuadas pela administração fiscal à matéria coletável das pessoas coletivas transparentes a que se aplique o regime da transparência fiscal, produzem reflexo automático nas liquidações de imposto dos respectivos sócios ou membros, o qual se concretiza numa liquidação adicional na esfera dos sócios e membros e não na pessoa coletiva transparente, até porque esta não está sujeita à obrigação de pagamento do imposto (cf. artigo 12.º do CIRC).

⁴⁷²Esta contestação consistirá na discussão da legalidade da correção efectuada pela administração fiscal à matéria colectável apurada, e posteriormente imputada aos seus sócios ou membros.

⁴⁷³Veja-se a decisão proferida no Acórdão do STA de 13-03-2002. P. n.º 26823 em que se decide que a impugnação judicial da liquidação corretiva efectuada ao abrigo do artigo 100.º do CIRC, pelo ACE, não tem efeito suspensivo relativamente à tributação dos seus membros, apenas suspendendo a execução fiscal, desde que prestada garantia idónea ou efectuada a penhora, nos precisos termos dos artigos 52º da LGT e 251º n.º 1 do CPT.

⁴⁷⁴A liquidação do IRS ou IRC do sócio ou membro, é apenas uma consequência da correção feita à matéria coletável inicialmente imputada: Porém, sendo o sócio ou o membro o sujeito passivo da obrigação de pagamento do imposto, pode contestar a liquidação que resulta da inclusão desta matéria coletável corrigida que lhe é imputada.

2.3.CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

A caducidade assenta a caducidade em razões de segurança jurídica.

Refere-se a um prazo peremptório disciplinador da atuação da administração tributária, previsto e regulado no artigo 45.º, n.º 1, 4 e 6 da LGT, dentro do qual a administração tributária deve liquidar os tributos⁴⁷⁵ e notificar validamente⁴⁷⁶ os sujeitos passivos⁴⁷⁷, sob pena da situação jurídica se consolidar definitivamente, não podendo mais ser exercido o direito à liquidação.

Uma vez que abordamos em ponto autónomo as liquidações corretivas, aqui vamos cingir-nos à caducidade da liquidação inicial e a questão a analisar será a de saber qual o prazo de caducidade que releva para o exercício, pela administração fiscal, do direito à liquidação do imposto, devido com base na matéria colectável apurada pela pessoa colectiva transparente e imputada aos sócios e membros, sendo que se nos afigura dever ser de quatro anos contados do fim do exercício fiscal do apuramento e imputação da matéria coletável.

2.4.CONTENCIOSO ASSOCIADO AO PAGAMENTO

2.4.1.PRESCRIÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário surge do imposto apurado nos termos definidos na lei fiscal e deve ser extinto mediante pagamento, seja esse pagamento efectuado

⁴⁷⁵A liquidação aqui é entendida como liquidação inicial, correctiva e adicional e estende-se ainda à correção do reporte de prejuízos.

⁴⁷⁶Só esta notificação, quando perfeita, torna a dívida tributária certa, líquida e exigível, materializando assim o direito da administração fiscal à liquidação.

⁴⁷⁷Fica a nota de que o prazo de caducidade, no caso em que o sujeito passivo adopte um exercício distinto do ano civil, contar-se-á do fim do exercício fiscal adotado pelo sujeito passivo, como recentemente ficou decidido na Decisão arbitral proferida no Processo n.º 92/2012-T, de 2012-12-31 do CAAD.

voluntariamente, dentro do prazo legal estipulado para o fazer, seja feito após ser coercivamente exigido, em processo de execução fiscal, pela administração tributária.

Pode todavia suceder que, não sendo o imposto pago, a administração tributária não o exija no prazo ⁴⁷⁸ que a lei lhe atribui para o fazer, caso em que prescreve o seu direito à cobrança ⁴⁷⁹. E pode ainda suceder que a administração fiscal não tenha sequer a liquidação do tributo dentro do prazo de prescrição, caso em que à caducidade do direito à liquidação acresce a prescrição do direito à exigência do imposto que deveria ter sido liquidado ⁴⁸⁰.

Em síntese: a prescrição, a que se refere o artigo 48.º da LGT ⁴⁸¹, é um efeito jurídico que impossibilita a exigibilidade do crédito tributário ⁴⁸², mas não impede o seu pagamento pelo devedor caso este o queira fazer, sendo de conhecimento oficioso ⁴⁸³, tanto pela administração tributária, como pelo tribunal (cf. artigo 175.º do CPPT).

⁴⁷⁸O prazo de prescrição, que em sede de direito fiscal, é em regra de oito anos, corresponde ao período temporal de que a administração tributária dispõe para exercer o seu poder de exigir, ao sujeito passivo, o crédito tributário.

⁴⁷⁹A prescrição é um prazo disciplinador da atuação da administração tributária, que a impede de exigir o cumprimento da obrigação de pagamento do imposto (crédito tributário) para além do seu decurso. O prazo de prescrição refere-se à extinção do direito ao crédito tributário mas também à extinção do direito aos juros compensatórios e moratórios, à extinção do procedimento contra ordenacional, de coimas, do procedimento criminal e da pena criminal.

A prescrição funda-se nos princípios da segurança jurídica e da indisponibilidade dos créditos tributários, compatibilizando-os: não extingue a dívida mas torna-a inexigível. Apesar de ser inexigível, se os sujeitos passivos cumprirem a obrigação de pagamento para além do prazo de prescrição, poderão fazê-lo. Tal cumprimento terá a natureza de cumprimento de uma obrigação natural, não podendo depois os sujeitos passivos vir invocar a prescrição, uma vez que a obrigação não pode ser repetida, como dispõem as normas dos artigos 304.º e 403.º do Código Civil.

⁴⁸⁰A prescrição pode ocorrer sem que tenha sido praticado o ato de liquidação, uma vez que cada um destes fenómenos tem objetos distintos, a saber: o direito à liquidação e o direito a exigir o pagamento do crédito tributário. Contudo, só terá interesse invocar a prescrição se o imposto tiver sido liquidado e ainda não tiver sido pago, pois, caso não tenha sido sequer liquidado não faz sentido falar em prescrição por ser impossível fazer extinguir, pela prescrição, o que não existe por ter sido extinto com outro fundamento jurídico.

⁴⁸¹À prescrição da dívida tributária, referem-se ainda, em especial no que releva para a matéria da transparência fiscal, os artigos 297.º, n.º 1, 298.º, n.º 1, 304.º, n.ºs 1 e 2 e 403.º do Código Civil e os artigos 175.º, 204.º, n.º 1, d), 276.º e 278.º do CPPT.

⁴⁸²Decorrido o prazo de prescrição o sujeito passivo/devedor têm o direito legal de recusar o pagamento da dívida ou de se opor ao exercício desse direito, recorrendo a todos os meios contenciosos legalmente admissíveis (cf. artigo 304.º, n.º1 do Código Civil).

⁴⁸³O dever de conhecimento oficioso é um corolário do princípio da legalidade obrigando a administração fiscal a verificar, antes da prática de qualquer ato jurídico-tributário, se estão

Todavia, se a administração fiscal não reconhecer oficiosamente a prescrição qual dos sujeitos passivos do regime de transparência fiscal tem legitimidade para a invocar: a pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental) ou os seus sócios ou membros (sujeito passivo efetivo)? Ensaando uma resposta, diremos que estando em causa um instituto jurídico relativo ao pagamento do imposto o qual é responsabilidade dos sócios e membros da entidade transparente (cf. art.º 12.º do CIRC e 20.º do CIRS), afigura-se-nos que a legitimidade para usar a faculdade de pagar a dívida prescrita (caso o deseje fazer) ou invocar a prescrição e accionar os meios de defesa legalmente previstos ⁴⁸⁴, será dos sócios ou membros.

reunidos os pressupostos legais para atuar, abstendo-se de praticar atos de cobrança e de execução.

⁴⁸⁴Os meios de defesa dependem de o imposto estar a ser coercivamente exigido em processo de execução fiscal ou não.

No primeiro caso, a liquidação é legal (válida) mas o imposto não poderá ser exigido por ter ocorrido a prescrição, o que configura uma falta de eficácia da liquidação, pelo que o meio de defesa será a oposição à execução fiscal, nos termos do art.º 204.º do CPPT (anteriormente do art.º 286.º do CPT).

Já se o pagamento do tributo ainda não tiver ocorrido, não existindo ainda execução fiscal para a sua cobrança coerciva, pode ser apresentada impugnação judicial, cujo objeto será o reconhecimento da prescrição e a inutilidade no prosseguimento da lide (designadamente na instauração do processo de execução), por o devedor já não poder ser compelido coercivamente a satisfazer a obrigação de pagamento.

CONCLUSÕES

O CIRC rege a tributação do rendimento de pessoas colectivas juridicamente autónomas, segmentando-as em dois grupos ⁴⁸⁵, com base no critério da soberania fiscal e em três categorias ⁴⁸⁶ com base na natureza económica da atividade desenvolvida e objetivo prosseguido.

As pessoas coletivas transparentes formam, neste universo como que um *tertium generus* pois que são pessoas coletivas juridicamente autónomas que desenvolvem a título principal uma atividade comercial, industrial, agrícola ou profissional, e visam o lucro, sem qualquer distinção de outras – sociedades de qualquer dos tipos societários constantes do código das sociedades comerciais, sociedades civis sob forma civil ou agrupamentos económicos – mas também nelas existem tipos societários criados exclusivamente para efeitos fiscais ⁴⁸⁷.

A particularidade que dá coerência a este universo tão diversificado é a realização do interesse coletivo reclamar o esforço pessoal de cada um dos sócios ou membros, numa gestão que é responsabilidade única e total de todos eles, isto é: de nestas pessoas coletivas prevalecer o elemento pessoal sobre o coletivo ⁴⁸⁸.

⁴⁸⁵ Os dois grupos são formados, pelas pessoas coletivas residentes, isto é: as que têm sede ou direção efetiva em Portugal; e pelas não residentes, subdividindo-se este grupo entre as que têm estabelecimento estável e as que o não possuem.

⁴⁸⁶ Esta classificação que fazemos partindo da análise compreensiva do CIRC leva-nos a identificar as seguintes categorias de pessoas coletivas: 1) as que exercem uma atividade não lucrativa, inserindo-se nesta categoria, por exemplo, as cooperativas; 2) as que não exercem uma atividade lucrativa, ou a exercem a título acessório/ocasional (sociedades civis puras e outras pessoas coletivas); e 3) as que exercem uma atividade lucrativa a título principal, as quais se reconduzem essencialmente às sociedades comerciais e que são a grande fatia das pessoas coletivas regidas pelo CIRC, pelo que o regime geral foi concebido pensado na sua estrutura e funcionamento.

⁴⁸⁷ Referimo-nos às sociedades de profissionais e às sociedades de simples administração de bens (cf. art.º 6.º, n.º 1, b) e c) e n.º 4 do CIRC) que constituem uma originalidade do regime português, como referimos no texto. Daí que não se estranhe que o maior número de pedidos de esclarecimento e alterações legais, refeltidas no CIRC, que ao longo destas décadas de vigência do regime têm surgido, se relacionem precisamente com a classificação e tributação destas sociedades.

⁴⁸⁸ O rendimento obtido pela pessoa coletiva funda-se no contributo pessoal de cada sócio ou membro pelo que a tributação que melhor atende ao apuramento do lucro real e mais respeita

Tendo partido desta constatação, partimos para o estudo do regime especial de tributação previsto no atual artigo 6.º do CIRC (inicialmente artigo 5.º), designado pelo legislador fiscal como regime de transparência fiscal, o qual respeita as especificidades orgânicas e funcionais destas pessoas colectivas, sendo um regime obrigatório e exclusivo ⁴⁸⁹.

Neste estudo centrámos a nossa atenção nas características distintivas do regime, designadamente nos seus objetivos, e na desconsideração da personalidade tributária ⁴⁹⁰, a qual viabiliza uma originalidade: a bipartição do sujeito passivo ⁴⁹¹. Efetivamente, temos neste regime um sujeito passivo instrumental (a pessoa coletiva transparente), e um sujeito passivo efetivo (cada um dos seus sócios e membros), o que torna possível a existência do mecanismo da imputação da matéria coletável, fulcral e distintivo no regime e permite concretizar os três objectivos do regime que também mereceram a nossa atenção: a eliminação da dupla tributação económica do rendimento; a neutralidade na tributação; e o controlo da evasão fiscal.

Destes três objetivos, o mais reconhecido e associado ao regime é o objetivo da eliminação da dupla tributação económica ⁴⁹². É também este o objetivo mais consensualmente aceite como tendo sido integralmente cumprido pela transparência

o princípio da capacidade contributiva é a tributação do sócio ou membro e não a tributação da pessoa coletiva transparente. E é neste conceito e nesta técnica que se concretiza o objetivo da neutralidade.

⁴⁸⁹Note-se que não teria que ser assim. Em outras jurisdições fiscais o regime é optativo - Espanha ou os Estados Unidos da América, por exemplo-, e usa uma solução do tipo da *check-the-box regulations* (regulada pelas *Treasury Regulations, sections 301.7701-1 a 301.7701-3*, disponíveis em www.irs.gov) e não é exclusivo, admitindo sociedades transparentes e sociedades translúcidas, como acontece em França e Espanha (país em que o regime é obrigatório para as sociedades transparentes e opcional para as sociedades translúcidas).

⁴⁹⁰Esta desconsideração da personalidade tributária concretiza objetivos de neutralidade e da prevenção da evasão fiscal e estava já prevista no artigo 17.º, n.º 3 da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

⁴⁹¹A atividade é exercida por cada um dos seus sócios ou membros individualmente, aproveitando a partilha de custos, espaços e recursos e a centralização do rendimento bruto operada na pessoa coletiva transparente, a qual depois lhes imputa o rendimento líquido (a matéria coletável) para que estes apurem e paguem o imposto devido, de acordo com as suas características individuais e a sua capacidade contributiva.

⁴⁹²Esta eliminação da dupla tributação económica efetuada pelo regime de transparência fiscal, distingue-se de outras técnicas que têm o mesmo objectivo e que o CIRC também contempla como sejam a isenção, por dedução á matéria coletável, de dividendos recebidos por outras pessoas coletivas participadas (cf. artigo 51.º do CIRC), e também da isenção de tributação de lucros distribuídos por sociedades participadas às sociedades participantes (artigo 14.º do CIRC), por ser o único que a elimina a dupla tributação económica a cem por cento.

fiscal, possivelmente por ser o mais imediatamente verificável: existe uma dispensa da pessoa colectiva efectuar quer o pagamento do IRC devido a final, quer os demais pagamentos, por esta estar esta dispensa inscrita na lei ⁴⁹³ (cf. artigo 12.º do CIRC).

Mas, também os outros objetivos foram alcançados, em maior ou menor grau.

Vejamos.

Quanto ao objetivo da neutralidade, concretiza-se ao tributar o rendimento (matéria coletável imputada ⁴⁹⁴) dos sócios e membros das pessoas coletivas transparentes como se este fosse obtido por eles, individualmente ⁴⁹⁵, respeitando a sua capacidade tributária e as regras do imposto em que são sujeitos passivos efetivos: IRS, no caso das pessoas singulares ou IRC, para as pessoas colectivas (cf. artigo 6.º, n.º 3 e artigo 12.º do CIRC).

O objetivo do controlo da evasão fiscal é, quanto a nós e com base nas leituras e reflexões feitas para esta dissertação, aquele que não estará completamente alcançado porquanto, nos quase 30 anos passados sobre a criação dos impostos sobre o rendimento, evoluíram as medidas de combate à evasão e os instrumentos auxiliares nesse combate quer em sede dos impostos sobre o rendimento, quer quanto a outros tributos, parecendo ter ficado esquecido o regime de transparência fiscal, cujas obrigações declarativas e cadastrais permanecem quase inalteradas,

⁴⁹³É possível esta eliminação total da dupla tributação graças à desconsideração da personalidade tributária da pessoa coletiva transparente, que permite a bipartição do sujeito passivo, e a imputação obrigatória de matéria colectável (cf. artigo 6.º, n.º 3 e 12.º do CIRC).

⁴⁹⁴É importante conhecer, para distinguir, os significados de imputar e distribuir, para entender que a imputação de matéria colectável é absolutamente distinta da distribuição de lucros ou dividendos. Imputar é relacionar algo que está numa pessoa com algo que está noutra pessoa, o que significa que se transferir o rendimento (matéria colectável) apurado pela pessoa coletiva transparente (sujeito passivo instrumental) aos seus sócios ou membros (sujeitos passivos efetivos) para que estes apurem e paguem o imposto devido. Distribuir é o acto que leva uma pessoa a transmitir a outra pessoa algo que é da primeira, seja por contrato (e as sociedades são, nos termos do código civil resultantes de contratos), seja por escritura, seja por liberalidade. Releva esta distinção para sublinhar a desconstrução do mito da discriminação negativa da imputação face à distribuição de lucros.

⁴⁹⁵Queremos com isto traduzir a realidade da tributação dos sócios e membros como se exercessem autonomamente a atividade e não existisse uma pessoa coletiva juridicamente autónoma através da qual o rendimento é gerado, permitindo chegar ao mesmo montante de imposto que se chegaria se a atividade não fosse exercida com intermediação da pessoa coletiva transparente enquanto sujeito passivo instrumental.

dificultando o cruzamento de dados eficiente e célere ⁴⁹⁶ e, em consequência, fragilizando a equidade que o regime visa.

Foi esta constatação que nos levou a expressar a opinião de era importante introduzir normas que permitam melhorar este aspeto, colocando um ponto final nos efeitos perniciosos que daqui advém e que apontámos, em especial, quanto aos pagamentos antecipados do imposto e ao sujeito passivo efetivo⁴⁹⁷, aperfeiçoamentos que estamos convictos seriam bem acolhidos pelos contribuintes e pela administração fiscal.

A quantificação da matéria colectável ou do lucro/prejuízo, o montante da sua imputação⁴⁹⁸ e a discussão das liquidações correctivas ⁴⁹⁹, mereceram a nossa atenção, por sejam matérias que geram contencioso entre a administração fiscal, de uma parte e as pessoas coletivas transparentes, seus sócios e membros, da outra parte, como foi referido no texto, estando nós convictos de que muito deste contencioso se evitaria se estas matérias fossem de todos melhor conhecidas.

A mesma necessidade de um conhecimento esclarecido ocorre relativamente ao rendimento objecto de tributação. Enquanto o CIRC tributa o rendimento real das

⁴⁹⁶ Repare-se que o controlo, a efectuar pela Administração Fiscal, parece apenas ser possível, actualmente, mediante o cruzamento da informação constante do quadro 4 da declaração modelo 22 de IRC, com a constante do Anexo D da Modelo 3 de IRS, não existindo instrução ou instrumento legal, que se conheça, prevendo a troca de informação entre as conservatórias do registo comercial e a administração fiscal. Se existisse esse controlo massivo, as infrações detectadas, relativas à não declaração correta do seu enquadramento tributário, seria punida com base no artigo 116.º, 118.º ou 119.º do RGIT?

⁴⁹⁷ Veja-se que, como fomos dizendo, esta qualificação é feita pela própria pessoa colectiva, sem qualquer confirmação ou controlo pela administração fiscal anterior à submissão da declaração periódica de rendimentos, Modelo 22, não sendo exigida qualquer declaração cadastral de início, alteração ou cessação, o que tem efeitos perniciosos, quando existe divergência de entendimento entre a administração fiscal e os contribuintes, relativamente à qualificação/desqualificação dos sujeitos passivos como sendo pessoas transparentes, ou quando existe alteração das circunstâncias no decurso do exercício económico, que altere a tributação do regime da transparência fiscal para o regime geral de IRC, ou vice-versa. Esta qualificação/desqualificação e a alteração de regime feita pela administração fiscal, tem sido objeto de muitos pedidos de esclarecimento e contencioso ao longo da vigência do regime, o que não é de estranhar, pelas razões que apontámos no texto, relativas ao modo e ao momento em que é feita.

⁴⁹⁸ Desde logo, é importante notar que é grande a confusão entre imputação de matéria colectável e distribuição de lucros, como demos nota no texto.

⁴⁹⁹ Aqui, salientamos as questões de contencioso referentes à atribuição da legitimidade e aos meios de garantia próprios para a discussão destas matérias.

empresas, por imposição constitucional ⁵⁰⁰ que o legislador fiscal respeitou ⁵⁰¹ (cf. pontos 3 e 4 do preâmbulo do CIRC e nos artigos 2.º, 3.º e 15.º do CIRC), o CIRS visa conhecer a capacidade tributária das pessoas singulares, com base no rendimento global por elas obtido ⁵⁰² (cf. artigo 1.º do CIRS). Ora, sendo imperioso, em sede de regime de transparência fiscal, mais que conciliar ambos os impostos fazer a sua integração, exige-se aos contribuintes e à administração fiscal, de formas distintas, como é óbvio, que dominem uma complexa técnica tributária, resultando dessa complexidade dúvidas, divergência de entendimentos e erros de aplicação da lei, que nem sempre têm sido resolvidos com celeridade ou facilidade, como também damos nota no esmiuçar das particularidades que esta integração dos dois impostos envolve e no esforço que exige quer ao Fisco quer aos contribuintes.

Algumas situações mais complexas ou geradoras de dúvidas acabam em contencioso, sendo que, no âmbito do contencioso uma dessas questões, sobre a qual nos debruçámos, é a de saber quem tem legitimidade para ser parte nos respectivos procedimentos e processos: a pessoa coletiva transparente que apura e imputa a matéria coletável, ou os seus sócios e membros que procedem ao pagamento do imposto, sendo que quer uma quer os outros estão obrigados a cumprir obrigações declarativas. Esta temática tem dividido quer a jurisprudência ⁵⁰³ quer a doutrina,

⁵⁰⁰Veja-se o artigo 104.º, nºs 1 e 2 da CRP

⁵⁰¹Veja-se a Lei e a Proposta de Lei da Reforma Fiscal e ainda os pontos 3 e 4 do Preâmbulo do CIRC.

⁵⁰²Desta, destacamos a atual Categoria B de IRS (que resulta da fusão das categorias B – rendimentos profissionais-, C -rendimentos comerciais e industriais- e D- rendimentos agrícolas, operada no ano 2000), por ser a categoria de rendimentos que abrange toda a incidência objetiva do CIRC, pelo que a comparação da carga tributária dos sócios e membros, pessoas singulares, das sociedades transparentes, deve ser feita relativamente a esta categoria e não com base na Categoria E de IRS, por não se dever comparar matéria coletável com lucros distribuídos e sim com rendimento líquido da categoria B, como melhor explicitámos nos pontos desta dissertação relativos à imputação de matéria coletável e distribuição de lucros, sendo que dessa comparação não se extrai a conclusão de que a tributação dos sócios e membros das pessoas coletivas transparentes é mais gravosa que a dos sócios das demais sociedades, pelo que é imerecida a crítica, usualmente formulada, de que existe falta de neutralidade entre a tributação de sócios das sociedades transparentes face aos das sociedades opacas.

⁵⁰³ Os tribunais não reconhecem legitimidade ativa ou passiva á pessoa coletiva transparente quando está em causa o ato de liquidação do imposto uma vez que o sujeito passivo efetivo é o sócio ou membro, pelo que só este tem interesse processual e como tal legitimidade processual. Mas, já lhe reconhecem essa legitimidade quando o objecto do contencioso se refere ao apuramento da matéria coletável ou a correção de prejuízos fiscais. Sobre esta temática, vejamos, por exemplo, os Acórdãos do STA de 21.03.2012 (Processo 0830/11.1) e de 03.10.2001 (Processo 026353) e Acórdão do TCAS de 14.12.2011 (Processo 03644/09).

tendo nós humildemente entendido que seria importante introduzir alterações relativas à matéria de contencioso, o que justificámos no ponto próprio, tendo até ousado sugerir a redação de uma norma.

E por falar em normas, demos também atenção ao trabalho do legislador, tendo podido verificar que as alterações legislativas, têm sido escassas, o que não é necessariamente negativo, antes confere certeza e segurança jurídica ao regime e, na nossa opinião, fundada no estudo que fizemos, se justifica quer porque as pessoas colectivas, subjetivamente sujeitas ao regime, terem regimes jurídicos previstos em legislação extra fiscal, sendo esses regimes e não a lei fiscal que são alterados; quer porque o regime não tem normas próprias relativas à determinação da matéria colectável ou ao cumprimento de obrigações declarativas ou de pagamento⁵⁰⁴, pelo que as alterações que se verificam nesse âmbito não são percepcionadas de forma direta e imediata como alterações ao regime de transparência fiscal⁵⁰⁵.

Sumarizando o que pudemos retirar da análise do estado da arte, feita a partir da leitura e reflexão em sede de direito comparado e da lei interna, da doutrina, da jurisprudência, de artigos científicos, de opiniões e críticas encontrados nas fontes identificadas na bibliografia e dos diálogos possíveis com outros fiscalistas, resultou a da reflexão que aqui deixamos, tão abrangente e minuciosa quanto nos foi possível⁵⁰⁶, tendo dela nascido a conclusão da pertinência deste regime que trata de forma

⁵⁰⁴E, assim sendo, bem compreendemos a proposta feita em 2009, no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, referido na bibliografia, a páginas 231, no sentido do CIRS incluir uma nova categoria de rendimentos composta por rendimentos imputados por transparência fiscal interna, regendo assim, autonomamente a sua tributação em sede de IRS.

⁵⁰⁵Para melhor entender esta problemática, consulte-se o Anexo I a esta dissertação onde são inseridas as normas que se referem a transparência fiscal, quer essa referência aconteça de forma direta e expressa, que ocorra de modo indirecto, incluídas que estejam em normas gerais do CIRC ou do CIRS.

⁵⁰⁶Não podemos deixar de expressar que a impossibilidade de obtenção de informação estatística atualizada e abrangente foi também limitadora da nossa reflexão, especialmente no que tange à análise do regime na perspetiva da receita que gera (sendo que a obtenção de receitas é o objetivo fundamental do sistema fiscal) e dos custos de cumprimento que acarreta.

Também não descemos neste estudo ao detalhe da particularização de especificidades que, em termos de taxas e procedimentos administrativos, se aplicam às pessoas colectivas transparentes que têm a sua sede ou direcção efectiva nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, uma vez que tal não altera de modo significativo, nem distorce, o estudo do regime tributário destas pessoas colectivas transparentes e as conclusões que desse estudo se extraem neste trabalho.

distinta pessoas coletivas que tem especificidades que deve a fiscalidade respeitar, sem todavia termos deixado de apontar que o regime carece de aperfeiçoamento em alguns aspetos, não tanto substanciais mas antes procedimentais, como sejam os conexos com a identificação cadastral destas pessoas e dos seus sócios e membros e com a modernização do cumprimento das suas obrigações declarativas.

Nesta defesa da sua manutenção chamamos à colação o que no texto referimos em sede de direito comparado: muitas jurisdições fiscais com as quais Portugal concorre fiscalmente, para manter ou atrair investidores, têm regimes idênticos, por entenderem que o regime faz sentido ⁵⁰⁷, algumas usando a designação de transparência fiscal, outras não, mas todas tendo regimes tributários especiais aplicáveis a pessoas coletivas com as características das que no CIRC se identificam como transparentes, como é o caso da tributação das *partnerships*.

Em síntese final queremos afirmar que a introdução no sistema fiscal português do regime de transparência fiscal denotou, quanto a nós e após tudo o que estudámos, visão ⁵⁰⁸ por ter dotado o sistema fiscal de maior eficiência e equidade, fazendo ainda hoje sentido a sua existência, se bem que careça de aperfeiçoamentos pontuais, que modernizem e corrijam lacunas e inexactidões actualmente existentes a nível declarativo, de cadastro e de troca informação entre os contribuintes e a administração fiscal, posto o que cumprirá o seu desiderato de eficiência na tributação, respeito pela diferença e pelos direitos dos cidadãos contribuintes.

É nosso desejo ter despertado a atenção do legislador, dos profissionais que se dedicam a estas matérias fiscais e dos contribuintes para o regime e para darem também o seu contributo para o seu aperfeiçoamento.

⁵⁰⁷ É o caso da Irlanda, de Espanha e de Malta, entre outros. Mesmo naqueles em que a designação não está expressa, existem regimes fiscais que se focam na responsabilidade dos sócios e membros das pessoas coletivas privadas, e, sendo essa responsabilidade ilimitada pelas dívidas da pessoa coletiva e direta na gestão da pessoa coletiva, por ser a gestão feita pelos próprios sócios ou membros, a matéria coletável é-lhes imputada e a tributação é feita na sua esfera pessoal, o que traduz, em substância um regime de transparência fiscal.

⁵⁰⁸ Não obstante se reconhecer que, à data, para além de necessário e inovador, foi um regime bem estruturado que incorporou o que de mais atual e eficiente existia. Sucede porém que nos aspetos não substantivos, em termos jurídicos e fiscais, não tem sido objeto de atenção ou atualização, o que é criticável.

ANEXO I

O ARTICULADO DOS CÓDIGOS

Desde a aprovação dos Códigos do IRS e do IRC pelos Decretos-lei 442-A/88 e 442-B/88, de 30 de novembro, cuja entrada em vigor ocorreu em 1 de Janeiro de 1989, as normas fiscais que regem o regime de transparência fiscal tiveram alterações circunstanciais e formais, as quais incidiram essencialmente em normas relativas a sociedades transparentes e no cumprimento de obrigações declarativas, deixando fora do CIRC as alterações referentes à disciplina de apuramento da matéria colectável e transformação de agrupamentos.

Nenhuma alteração foi estrutural e, no nosso entender, o regime carecia deste tipo de alteração, uma vez que uma das lacunas sentidas neste olhar holístico que fazemos sobre o regime, é precisamente o carecer de uma subsecção, que substituindo as duas normas base (os artigos 6.º e 12.º), contivesse as normas que regulam a tributação destas pessoas colectivas, algumas das quais se encontram entrincheiradas, em outras normas ao longo do Código, sendo por isso dificilmente identificáveis ou localizáveis, como fomos dando conta.

Falta ao regime coordenação nas normas.

Deixamos uma nota inicial para dizer que as alterações ao regime não devem ser apenas analisadas a partir das normas fiscais mas também tendo em conta a alteração dos regimes jurídicos das pessoas colectivas nele obrigatoriamente incluídas que referimos nos pontos em que as analisámos.

E, assim sendo, não é de estranhar que as alterações ao regime, no tocante à sujeição subjectiva, se tenham verificado quanto às sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens, uma vez que estas resultam de construções do legislador fiscal sem correspondência num regime jurídico, tanto que tomam as mais diversas formas jurídicas constantes do Código das Sociedades

Comerciais, do código civil e de outras fontes jurídicas nacionais e internacionais, como por exemplo os regulamentos europeus.

E existe uma grande lacuna: a existência de normas próprias e específicas relativas ao cumprimento de obrigações declarativas, lacuna que se acentuou com a desmaterialização do cumprimento dessas obrigações, pois que essa desmaterialização/informatização aumentou a distância entre a evolução e modernização que se fez sentir nos outros contribuintes e regimes e que ficou estagnada quanto à transparência fiscal interna.

Vejamos então a redacção actual e as alterações efectuadas às normas mais específicas do regime⁵⁰⁹.

Decreto-Lei 442-B/88, DE 30 DE NOVEMBRO

No decreto-lei 442-B/88, de 30 de novembro, relevam as seguintes normas: artigo 6.º e 7.º, que transcrevemos.

ARTIGO 6.º:

Sociedades de simples administração de bens

“Não obstante o regime de transparência fiscal estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC, os lucros das sociedades de simples administração de bens, nas condições aí mencionadas, obtidas anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente a esta colocados à disposição dos respectivos sócios, serão considerados rendimentos de aplicação de capitais e sujeitos a tributação em IRS ou IRC nos termos gerais.”

ARTIGO 7.º:

Agrupamentos complementares de empresas

⁵⁰⁹ Estamos a referir-nos aos atuais artigos 6.º e 12.º do CIRC e 20.º e 31.º do CIRS.

1 - Ficam revogados os n.ºs 1, 2 e 3 da base VI da Lei 4/73, de 4 de Junho, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei 157/81, de 11 de Junho, e o artigo 18.º do Decreto-Lei 430/73, de 25 de Agosto.

2 - Mantém-se em vigor o disposto no n.º 1 do artigo 15.º do Decreto-Lei 430/73, de 25 de Agosto.

PREÂMBULO DO CIRC

O preâmbulo contém informação importante sobre as pessoas colectivas transparentes no seu n.º 3, §§ 3.º e 4.º, pelo que se reproduzem de seguida.

“3 – (...) Importa ainda sublinhar que, com objectivos de neutralidade, combate à evasão fiscal e eliminação da denominada dupla tributação económica dos lucros distribuídos aos sócios, se adopta em relação a certas sociedades um regime de transparência fiscal. O mesmo caracteriza-se pela imputação aos sócios da parte do lucro que lhes corresponder, independentemente da sua distribuição.

Este regime é igualmente aplicável aos agrupamentos complementares de empresas e aos agrupamentos europeus de interesse económico.”

CÓDIGO DO IRC

Já no próprio Código do IRC, e referindo-nos à redacção actual, relevam os artigos 5.º, n.º 9, 6.º, 12.º.

Existem outros artigos que se referem a aspectos de determinação da matéria colectável a imputar aos sócios e membros e ao cumprimento de obrigações acessórias e de pagamento (de tributações autónomas), que são referidos nos pontos específicos desta dissertação que se lhes referem, mas cuja redacção e evolução legislativa não será aqui referida.

ARTIGO 5.º, N. 9

Foi introduzido no CIRC pela lei 30-G/2000, ainda como artigo 4.º-A. Passou a artigo 5.º com o DL 198/2001, não tendo a redacção, que se transcreve, sido alterada.

Estabelecimento estável

“9 - Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direcção efectiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.”

ARTIGO 6.º

A versão inicial da norma constava do artigo 5.º do CIRC que tinham a seguinte redacção:

Artigo 5.º: Transparência fiscal

1 - É imputada aos sócios, integrando-se, nos termos da legislação que for aplicável, no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante o caso, a matéria colectável, determinada nos termos deste Código, das sociedades a seguir indicadas, com sede ou direcção efectiva em território português, ainda que não tenha havido distribuição de lucros:

a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;

b) Sociedades de profissionais;

c) Sociedades de simples administração de bens, cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

2 - Os lucros ou prejuízos do exercício, apurados nos termos deste Código, dos agrupamentos complementares de empresas e dos agrupamentos europeus de interesse económico, com sede ou direcção efectiva em território português, que se constituam e funcionem nos termos legais são também imputáveis directamente aos respectivos membros, integrando-se no seu rendimento tributável.

3 - A imputação a que se referem os números anteriores é feita aos sócios ou membros nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais.

4- Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

a) Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS;

b) Sociedade de simples administração de bens a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos;

c) Grupo familiar o constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive

ALTERAÇÕES AO ARTIGO 6.º

A primeira alteração foi concretizada pelo artigo 5.º da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro. A nova redacção da norma redefinia sociedade de profissionais ao deixar cair a obrigatoriedade dos sócios, se considerados individualmente, serem tributados em sede de Categoria B, a qual, à data, só incluía rendimentos do trabalho independente, adequando-se ainda à alteração sofrida pelo CIRS, que deixou de ter uma Lista Anexa para passar a ter um artigo que remetia para uma tabela de actividades. Efetivamente, a nova Categoria B de IRS, deixou de ser exclusiva para trabalho independente, e passou a abranger rendimentos do trabalho intelectual e rendimentos de empresários em nome individual. Assim, caiu a obrigatoriedade dos sócios, se considerados individualmente, ficarem obterem rendimentos do trabalho independente, permitindo que estas sociedades se alargassem a profissões não tão tradicionais, e acresceu-se a precisão de que, a actividade a que o preceito legal se refere, é uma actividade profissional especificamente constante da lista de actividades a que aludia o então artigo 141.º do Código do IRS, de modo a tornar perceptível que se excluía o código da Lista que se referia a “outras profissões”.

Desta alteração resultou a seguinte redacção:

4 - Para efeitos do disposto no n.º 1, considera-se:

a) Sociedade de profissionais a constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista de actividades a que alude o artigo 141.º do Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade;

Com o artigo 5.º desta Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi introduzido um n.º 5 a este artigo 5.º, que esclarecia que:

“Para efeitos da alínea c) do n.º 1, não se consideram sociedades de simples administração de bens as que exerçam a actividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º.”

O artigo 5.º, foi renumerado com o Decreto-Lei 198/2001, de 3 de julho, passando a artigo 6.º.

O Decreto-Lei 198/2001, de 3 de julho, renumera a norma que passou a ser o artigo 6.º do CIRC e dá nova redacção ao n.º 4, uma vez mais e, uma vez mais para adequar a norma à alteração ocorrida no CIRS:

“Sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da lista a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade”.

Com a lei do orçamento do Estado para 2002, Lei 109-B/01, de 27 de dezembro, o n.º 4 do artigo 6.º retrocedeu-se relativamente à alteração de 2000 e a lei voltou a fechar estas sociedades a profissões tradicionalmente associadas profissões liberais ao remeter para profissões especificamente prevista na Tabela referida no artigo 151.º do Código do IRS, o que completava com a exigência de todos os sócios serem pessoas singulares profissionais dessas actividades e exercerem essa actividade na sociedade.

Esta foi uma alteração conceptual que deu à norma a seguinte redacção:

“Sociedade de profissionais - a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que

alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa actividade”

Foram mais as alterações introduzidas pela lei 2/2014, de 16 de janeiro, lei que reviu o CIRC introduzindo-lhe profundas alterações, que passaram a vigorar com efeitos a 01 de janeiro de 2014.

Desde logo volta a alterar o n.º 4 do artigo 6.º que passa a desdobrar a alínea a) em duas subalíneas: 1) e 2). Na subalínea 1) mantém inalterado o conceito anterior de sociedades de profissionais. Na subalínea 2) introduz um novo conceito, o conceito de sociedade pluriprofissional que permite a inclusão de sócios de diversas profissões especificamente identificadas na Tabela do artigo 151.º do CIRS, a par de sócios pessoas colectivas e de sócios meramente capitalistas, alargando assim o âmbito da sujeição subjectiva.

Vejamos a nova redacção:

“a) Sociedade de profissionais:

1) A sociedade constituída para o exercício de uma atividade profissional especificamente prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios pessoas singulares sejam profissionais dessa atividade; ou,

2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista constante do artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, em qualquer dia do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade;”

E, aditou ainda ao artigo 6.º um n.º 5 relativo à delimitação negativa de sujeição das SGPS, alteração cuja necessidade vinha a ser sentida há muito, como se refere no ponto relativo às sociedades de simples administração de bens.

Era a seguinte a redacção desse n.º 5:

“5 - Para efeitos da alínea c) do n.º 1, não se consideram sociedades de simples administração de bens as que exerçam a atividade de gestão de participações sociais de outras sociedades e que detenham participações sociais que cumpram os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º”

É também a Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, que procede à segunda alteração da definição de sociedade de simples administração de bens constante do artigo 6.º, n.º 1, b) de forma muito substantiva, uma vez que pela primeira vez faz assentar o conceito de sociedade de simples administração de bens no objecto social e não já apenas com base nas relações interpessoais e no tempo de detenção do capital social pelas pessoas que têm esse tipo de relações, sendo estas matérias remetidas para a alínea c), que é agora introduzida por esta lei.

A redacção, após estas alterações ficou assim:

“b) Sociedade de simples administração de bens - a sociedade que limita a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios, bem como aquela que conjuntamente exerça outras actividades e cujos proveitos relativos a esses bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos;

c) Grupo familiar⁵¹⁰ - o grupo constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive.”

O artigo 2.º da Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro, aplicável aos exercícios que se iniciem em ou após 01 de janeiro de 2015, voltou a alterar o conceito de sociedades de profissionais, mais propriamente das sociedade pluriprofissionais, desta vez precisando o período de tempo durante o qual se devem verificar os

⁵¹⁰O grupo familiar, que o artigo 6.º, n.º 5 do CIRC define, inclui, na linha ascendente, até aos trisavós do sócio detentor do património; na linha descendente até trisnetos e na linha colateral tios, até ao grau de tio-avô, primos e sobrinhos.

Esta definição não está conforme à família alargada que é a realidade no século XXI e que, quer a lei civil, quer a lei fiscal, já refletem ao incluir, na família e no agregado familiar, os unidos de facto e os e os afilhados civis, por exemplo.

pressupostos para a sociedade poder ser uma sociedade de profissionais, porquanto a expressão anteriormente constante da norma (em qualquer dia do período de tributação), foi alvo de inúmeras dúvidas e fez correr rios de tinta ⁵¹¹, passando a determinar que:

“2) A sociedade cujos rendimentos provenham, em mais de 75 %, do exercício conjunto ou isolado de atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, desde que, cumulativamente, durante mais de 183 dias do período de tributação, o número de sócios não seja superior a cinco, nenhum deles seja pessoa coletiva de direito público e, pelo menos, 75 % do capital social seja detido por profissionais que exercem as referidas atividades, total ou parcialmente, através da sociedade”.

ARTIGO 12.º

A redacção inicial deste artigo, que não estatui uma isenção, apesar da sua inserção sistemática no CIRC no capítulo das isenções, concretiza o objectivo da eliminação da dupla tributação económica ao estabelecer que as pessoas colectivas não são tributadas, assim viabilizando uma única tributação do rendimento, na esfera do sócio ou membro da pessoa colectiva transparente, estabelecia que:

“Sociedades e outras entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal

As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 5.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC.”

Por força da renumeração efectuada pelo Decreto-Lei 198/2001, ao artigo 5.º, que passou a ser o artigo 6.º. Este facto aliado à introdução de tributações autónomas no CIRC, conduziu à alteração, em coerência, deste artigo, alteração com natureza

⁵¹¹A expressão polémica era “em qualquer dia do período de tributação” que foi substituída, na nova redacção, por “durante mais de 183 dias do período de tributação”.

interpretativa ⁵¹², como estatui o artigo 32.º, n.º 4 desta Lei 109-B/2001, passando a poder ler-se que:

“As sociedades e outras entidades a que, nos termos do artigo 6.º, seja aplicável o regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, salvo quanto às tributações autónomas.”

ARTIGO 100.º

Este artigo foi, inicialmente, o artigo 78.º e refere-se às liquidações corretivas no regime de transparência fiscal, devendo ser lido em articulação com o atual artigo 90.º (que era inicialmente o artigo 82.º) do CIRS, cuja epígrafe é “Reforma da liquidação”.

Era a seguinte a redação da norma:

“Liquidações corretivas no regime de transparência fiscal

Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 5º, haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, os serviços referidos no artigo 70.º promoverão as correspondentes modificações na liquidação efetuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.”

⁵¹²Conforme jurisprudência do Acórdão de 21-03-2012 do STA (decisão proferida no Processo 830/11), esta alteração à redação do artigo 12.º do CIRC, feita pelo n.º 4 do artigo 32.º da Lei 109-B/2001, de 27 de dezembro, tem natureza interpretativa e não natureza inovadora, uma vez que está conforme com a interpretação que se deve ter da lei, pelo que não é violadora do princípio proibição da retroactividade da lei fiscal (cf. artigo 103.º, n.º 3 da CRP e artigo 12.º da LGT), uma vez que a maioria da doutrina e da jurisprudência aceitam que no caso de estarmos perante uma lei nova de natureza interpretativa, aquela que vem veicular um entendimento, da lei até aí vigente, ao qual a jurisprudência e o intérprete poderiam chegar pelos seus próprios meios, pelo que nada traz de novo em relação à lei interpretada, na qual se integra, fazendo retroagir os seus efeitos ao início da vigência desta lei interpretada (cf. artigo 9.º e 13.º do CC) e não existindo assim retroatividade.

Também o Acórdão n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, de 2001-01-12, do Tribunal Constitucional, no qual foi relator o senhor juiz conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, se pronuncia sobre a não inconstitucionalidade da parte final do artigo 12.º do CIRC.

Passou a artigo 92.º, pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de julho, alteração formal - renumeração e actualização em consequência da alteração da denominação e estrutura orgânica e funcional da administração tributária - e também de redenominação, tornando mais claro o seu objecto.

Vejamos como ficou a norma:

“Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 6.º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos promove as correspondentes modificações na liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.”

O Anexo II do Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho, que procedeu à renumeração e republicação do CIRC volta a renumerá-lo e redenominá-lo, sendo atualmente o artigo 100.º.

“Liquidações no regime de transparência fiscal

Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime de transparência fiscal definido no artigo 6º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, a Autoridade Tributária e Aduaneira promove as correspondentes modificações na liquidação efetuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.”

OUTRAS NORMAS DO CIRC QUE FAZEM REFERÊNCIA AO REGIME

ARTIGO 23.º-A, n.º 9

Este artigo começou por ser o artigo 41.º, no Decreto-lei 442-B/88, de 30 de novembro, o qual não tinha qualquer referência a sociedades de profissionais

tributadas pelo regime obrigatório de transparência fiscal interna uma vez que o teor do actual artigo 23.º-A, n.º 9, constava de uma Portaria.

“Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:”

O DL n.º 67/93, de 10 de março, alterou o então artigo 41.º do CIRC no sentido de aplicar, à determinação da matéria coletável das sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal os limites constantes no CIRS para a Categoria B (ao tempo apenas relativa a rendimentos profissionais), limites à dedução de encargos com viaturas. Esta adaptação foi complementada pela Portaria 83/94, de 07 de fevereiro, que limita o número de veículos motorizados que podem ser afetos à atividade exercida pelo sócio da sociedade de profissionais.

Este artigo 41.º foi renumerado como artigo 42.º pela Lei 85/2001 de 4 de agosto e lhe introduziu um n.º 2 que já referia a situação das sociedades de profissionais.

“Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Não são dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício:

(...) “

A lei 2/2014, de 16 de janeiro, volta a renumerá-lo, sendo agora o artigo 23.º-A, que tem o seguinte teor.

“Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

(...)

9 - Tratando-se de sociedades de profissionais sujeitas ao regime de transparência fiscal, pode ser fixado por portaria do membro do Governo responsável pela área

das finanças o número máximo de veículos e o respetivo valor para efeitos de dedução dos correspondentes encargos.

Artigo 51.º, N.º 1, c)

Sendo um dos objectivos do regime de transparência fiscal interna a eliminação total da dupla tributação económica, não faria sentido aplicar-se-lhe a norma que se aplica a outros sujeitos passivos, pessoas colectivas, do regime geral de determinação da matéria colectável que só por este meio podem eliminar a dupla tributação que advém da inclusão na sua base tributável de matéria colectável que foi objecto de tributação em sede de outra pessoas colectivas que lhe distribuem esse rendimento.

E, é essa a razão desta norma que começou por ser o artigo 45.º, n.º 1, que dispunha da seguinte forma:

“ Eliminação da dupla tributação económica de lucros distribuídos

1 - Para efeitos da determinação do lucro tributável será deduzida uma importância correspondente a 95% dos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva em território português, sujeitas e não isentas de IRC ou sujeitas ao imposto referido no artigo 6.º, nas quais o sujeito passivo detenha uma participação no capital não inferior a 25%, e desde que esta tenha permanecido na sua titularidade durante dois anos consecutivos ou desde a constituição da entidade participada, contanto que neste último caso a participação seja mantida durante aquele período.”

A redacção dada pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, só altera a redacção deste n.º 1, que fica a ser a seguinte:

“1 - Para efeitos de determinação do lucro tributável das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, cooperativas e empresas públicas, com sede ou direcção efectiva em território português, será deduzida uma importância correspondente aos rendimentos, incluídos na base tributável, correspondentes a lucros distribuídos por entidades com sede ou direcção efectiva no mesmo território, sujeitas e não isentas de IRC ou sujeitas ao imposto referido no artigo 6.º, nas

quais o sujeito passivo detenha directamente uma participação no capital não inferior a 25% e desde que esta participação tenha permanecido na sua titularidade, de modo ininterrupto, durante os dois anos anteriores à data da colocação à disposição dos lucros ou, se detida há menos tempo, desde que a participação seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período.”

É com o Decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho, que o artigo é renumerado, passando a artigo 46.º, mas mantendo contudo a redacção anterior

A redacção actual, dada pela lei 2/2014, de 16 de janeiro é a seguinte:

“Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos

1 - Os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direcção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os seguintes requisitos:

c) O sujeito passivo não seja abrangido pelo regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º;”

ARTIGO 52.º, N.º 7

Esta norma refere-se ao reporte de prejuízos fiscais tem como base a ideia de que o registo de prejuízos corresponde a um esforço económico e financeiro das empresas para desenvolverem a sua actividade, pelo que a dedução dos prejuízos fiscais só será possível se não houver uma alteração formal ou substancial na actividade da empresa que gerou os prejuízos, o que se traduz na manutenção da identidade fiscal entre a entidade que gera os prejuízos e a que os deduz.

Esta regra aplica-se a sociedades transparentes mas não se aplica já aos agrupamentos, ACE ou AEIE.

Começou por ser o artigo 46.º, n.º 6, que tinha a seguinte redacção:

“Dedução de prejuízos fiscais

(...)

6 - Os prejuízos fiscais respeitantes a sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 5.º serão deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.”

Passou a 47.º, n.º 7 com actualização da redacção, fruto da alteração do artigo base da transparência fiscal, que passara de 5.º a 6.º:

“ 7 - Os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do artigo 6.º são deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades.”

E, actualmente, é o artigo 52.º, n.º 7 mantendo a mesma redacção:

ARTIGO 72.º, n.º 2

Este artigo, na redacção do Decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro era o artigo 61.º, que nos seus nºs 2 e 3 se referia a sociedades transparentes da seguinte forma:

“Regime aplicável

(...)

2 - No caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no n.º 1 do artigo 5.º

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, no exercício em que ocorre a transformação deverá determinar-se separadamente o lucro correspondente aos períodos anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 46.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam.”

Com o Decreto-lei 198/2001, de 3 de Julho, passa a artigo 66.º, mantendo a redacção em tudo exceto na remissão para o artigo da transparência fiscal que passara a ser o artigo 6.º.

“2 - No caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do exercício em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no n.º 1 do artigo 6.º

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, no exercício em que ocorre a transformação deve determinar-se separadamente o lucro correspondente aos períodos anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 47.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam.”

Finalmente com a lei 2/2014, de 16 de fevereiro passa a artigo 72.º, com a redacção que segue:

“2 - No caso de transformação de sociedade civil não constituída sob forma comercial em sociedade sob qualquer das espécies previstas no Código das Sociedades Comerciais, ao lucro tributável correspondente ao período decorrido desde o início do período de tributação em que se verificou a transformação até à data desta é aplicável o regime previsto no n.º 1 do artigo 6.º.

3 - Para efeitos do disposto no número anterior, no exercício em que ocorre a transformação deve determinar-se separadamente o lucro correspondente aos períodos anterior e posterior a esta, podendo os prejuízos anteriores à transformação, apurados nos termos deste Código, ser deduzidos nos lucros tributáveis da sociedade resultante da transformação até ao fim do período referido no n.º 1 do artigo 52.º, contado do exercício a que os mesmos se reportam.”

ARTIGO 81.º, N.º 5

Este artigo foi inicialmente o artigo 67.º, n.º 4, passou a artigo 75.º, com o decreto-Lei 198/2001, de 03 de julho, e posteriormente a artigo 81.º, n.º 4, tendo passado a 81.º, n.º 5, pela Lei 2/2014 de 16 de janeiro.

A redação nunca foi alterada, tendo apenas sofrido ajustes relativos à renumeração do artigo 6.º (que como vimos era inicialmente o artigo 5.º).

Vejamos a sua redação inicial e atual:

“Resultado da partilha

(...)

4 - Relativamente aos sócios, de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 5.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha será ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime.”

“5 - Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime.”

ARTIGO 90.º, n.º 5

Este artigo foi inicialmente o artigo 71.º, n.º 4, passou a 83.º, n.º 5 com o Decreto-Lei 198/2001, de 03 de julho, e é, desde a redação e renumeração da Lei 2/2014 de 16 de fevereiro, o artigo 90.º, n.º 5, tendo apenas sofrido alterações formais de renumeração.

“Procedimento e forma de liquidação

(...)

2 - Ao montante apurado nos termos da alínea a) do número anterior serão efectuadas as seguintes deduções, pela ordem por que vão indicadas:

a) A relativa à dupla tributação económica de lucros distribuídos;

b) A correspondente à dupla tributação internacional;

c) A correspondente à colecta da contribuição autárquica;

d) A relativa a benefícios fiscais;

e) A relativa a retenções na fonte.

(...)

4 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 5.º serão imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.”

O n.º 2 do artigo 71.º, que indirectamente se aplica ao regime de transparência fiscal, teve alterações substanciais, quando foi renumerado e passou a artigo 83.º, tendo sido eliminadas algumas das deduções à coleta até aí existentes, designadamente as deduções relativas à *dupla tributação económica de lucros distribuídos e à colecta da contribuição autárquica*.

“a) (Eliminada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

b) A relativa a dupla tributação internacional;

c) (Eliminada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro - OE)

d) A relativa a benefícios fiscais;

e) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 98.º;

f) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.

(...)

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respectivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e efectuadas ao montante apurado com base na matéria colectável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.”

Este artigo passou a artigo 90.º, tendo ficado com a seguinte redação.

“ 2 - Ao montante apurado nos termos do número anterior são efectuadas as seguintes deduções, pela ordem indicada:

- a) A correspondente à dupla tributação jurídica internacional;*
- b) A correspondente à dupla tributação económica internacional;*
- c) A relativa a benefícios fiscais;*
- d) A relativa ao pagamento especial por conta a que se refere o artigo 106.º;*
- e) A relativa a retenções na fonte não susceptíveis de compensação ou reembolso nos termos da legislação aplicável.*

(...)

5 - As deduções referidas no n.º 2 respeitantes a entidades a que seja aplicável o regime de transparência fiscal estabelecido no artigo 6.º são imputadas aos respetivos sócios ou membros nos termos estabelecidos no n.º 3 desse artigo e deduzidas ao montante apurado com base na matéria coletável que tenha tido em consideração a imputação prevista no mesmo artigo.

(...)”

ARTIGO 97.º, n.º 1, f); g)

Este é um artigo que reflecte a isenção da obrigação de pagamento de que beneficiam as pessoas colectivas transparentes.

Efectivamente não faria sentido estarem as sociedades transparentes que auferem rendimentos susceptíveis de sofrer retenção na fonte, a qual configura um mecanismo de antecipação de pagamento do imposto devida a final, quando não vai

por elas ser devido qualquer imposto (IRC), sendo este objecto de apuramento nos seus sócios, a quem o rendimento obtido pela sociedade é imputado, para ser aferida a coleta devida.

Este artigo começou por ser o artigo 76.º, na versão originária do CIRC, isto é na versão dada pelo decreto-Lei 442-B/88, de 30 de novembro, tendo passado a artigo 90.º com o Decreto-lei 198/2001, de, sendo a redacção vigente fruto da Lei 2/2014, de 16 de fevereiro.

Vejamos as sucessivas redacções que, para além daquela alteração formal da renumeração, sofreram uma grande alteração na transição do artigo 76.º para o artigo 90.º, sendo que só com esta norma existe uma referência a sociedades transparentes.

“Dispensa de retenção na fonte

Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando esta tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

- a) Juros e qualquer outra forma de remuneração, decorrentes de mútuos, aberturas de crédito ou mora no pagamento, de que sejam titulares instituições de crédito sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;*
- b) Juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário, resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, quando aqueles créditos sejam consequência de vendas ou prestações de serviços de pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, em relação aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;*
- c) Lucros obtidos por entidades a que seja aplicável o regime estabelecido no artigo 45.º;*
- d) Rendimentos referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo anterior, quando obtidos por pessoas colectivas ou outras entidades sujeitas, relativamente aos mesmos, a IRC, embora dele isentas;*
- e) Rendimentos obtidos por sociedades tributadas segundo o regime definido no artigo 59.º de que seja devedora sociedade do mesmo grupo abrangida por esse regime, desde que esses rendimentos respeitem a períodos em que o mesmo seja aplicável e, quando se trate de lucros distribuídos, estes sejam referentes a*

resultados obtidos em períodos em que tenha sido efectuada a tributação pelo lucro consolidado.”

“Artigo 90.º: Dispensa de retenção na fonte

1 - Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

(...)

f) Remunerações referidas na alínea d) do n.º 1 do artigo 88.º, quando auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas que participem nos órgãos aí indicados;

g) Rendimentos prediais referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 88.º, quando obtidos por sociedades que tenham por objecto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º;

(...)”

“Artigo 97.º: Dispensa de retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por residentes

1 - Não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, quando este tenha a natureza de imposto por conta, nos seguintes casos:

(...)

f) Remunerações referidas na alínea d) do n.º 1 do artigo 94.º, quando auferidas por sociedades de revisores oficiais de contas que participem nos órgãos aí indicados;

g) Rendimentos prediais referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 94.º, quando obtidos por sociedades que tenham por objeto a gestão de imóveis próprios e não se encontrem sujeitas ao regime de transparência fiscal, nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º, e, bem assim, quando obtidos por fundos de investimento imobiliários;”

ARTIGO 117.º, N.º 9º

Este artigo é um corolário da isenção estabelecida no artigo 12.º, que dispensa as pessoas colectivas da obrigação de pagamento do imposto mas não as isenta das obrigações contabilísticas, de facturação e declarativas.

Foi, na versão originária do CIRC, o artigo 94.º, que no n.º 6 se referia expressamente às pessoas colectivas transparentes e à sua obrigação de entrega de declarações.

“Obrigações declarativas

(...)

6 - A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 5.º não as desobriga da apresentação das declarações referidas no n.º 1.

(...)”

Foi renumerado, tendo-lhe sido atribuído o n.º 109, e alterada a sua redacção pelo Decreto-Lei 198/2001, de 03 de julho.

A redacção, no que releva para as entidades transparentes, passou a ser a seguinte:

“Obrigações declarativas

7 - A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.”

Pelo Decreto-Lei 211/2005, de 07 de dezembro este n.º 7 passa a n.º 8, mas não há qualquer alteração na sua redacção.

Com o Decreto-lei 159/2009, de 13 de Julho, o artigo 109.º, n.º 7 passa a ser o artigo 117.º, n.º 9, mantendo a redacção anterior. Finalmente, pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, passa a 117.º, n.º 9, mas mantém a redacção:

“Obrigações declarativas

(...)

9 - A não tributação em IRC das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal nos termos do artigo 6.º não as desobriga de apresentação ou envio das declarações referidas no n.º 1.

DECRETO-LEI 442-A/88, DE 30 DE NOVEMBRO

ARTIGO 11.º

Este artigo refere as sociedades de simples administração de bens e sociedades de profissionais, as quais, como vimos, são criações do legislador fiscal e consubstanciam sociedades transparentes.

É a seguinte a redação da norma:

“Sociedades de simples administração de bens e de profissionais

1 - Não obstante o regime de transparência fiscal estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC, os lucros das sociedades de simples administração de bens, nas condições aí mencionadas obtidos anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente a esta colocados à disposição dos respectivos sócios serão considerados, para efeitos de tributação em IRS, rendimentos da categoria E.

2 - O disposto no número anterior é aplicável às sociedades de profissionais cujos sócios estiverem sujeitos à tributação prevista no n.º 1 do artigo 6.º do Código do Imposto de Capitais.”

CÓDIGO DO IRS

ARTIGO 20.º

Na versão original do Código do IRS, este artigo tinha o número dezanove e teve como epígrafe, até ao fim dos trabalhos da Reforma Fiscal dos anos oitenta, “Transparência Fiscal” ⁵¹³, o que denota o enfoque que o legislador da Reforma colocava no mecanismo central e distintivo de apuramento da base tributável.

Tinha, na versão originária do CIRS, a seguinte redação:

“Imputação especial

1 - Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 5.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constantes.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão, como rendimento líquido, na categoria B no caso previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC e nas categorias C ou D nas demais situações previstas nesse artigo, conforme os casos.”

O Decreto-Lei 37/95, de 14 de fevereiro, de introduz os n.ºs 3 e 4 neste artigo 19.º, relevando para a transparência fiscal interna o novel número 4, que tem o seguinte teor:

“4 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão, como rendimento líquido, nas categorias C ou D, nos casos em que a participação social esteja afectada ao activo de uma empresa comercial, industrial ou agrícola, respectivamente, ou na categoria E, nos demais casos.”

A lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, que fundiu as anteriores Categorias B, C e D, numa única Categoria, a categoria B, alterou, em coerência com essa alteração da estrutura da incidência do IRS, o artigo 19.º que passou a ter nova redação no seu número dois, tendo sido acrescentados os números três e quatro.

⁵¹³Esta afirmação é feita a págs. 202 do Código do IRS, editado pelo Rei dos Livros em 1990, comentado e anotado por Curvelo, Herculano Madeira e outros.

Esta lei também instituiu, em sede de IRS e de IRC, um regime simplificado de determinação dos rendimentos das actividades empresariais e profissionais e do lucro tributável, respectivamente, aplicável aos contribuintes de pequena dimensão, embora sem carácter obrigatório.

Devendo os sujeitos passivos abrangidos pelo regime, caso pretendam optar, em sede de IRS, pelo regime de contabilidade organizada e, em sede de IRC, pelo regime geral de determinação do lucro tributável, formalizar essa opção até ao fim do mês de Março ou do 3º mês (fim de Junho, no 1º ano de início do regime) do período de tributação que se inicie no exercício de 2001, importa prestar os esclarecimentos necessários sobre a aplicação do regime e, bem assim, sobre as consequências que dele advêm em matéria de IVA, o que se faz através do anexo à presente circular, que dela faz parte integrante.

As sociedades de profissionais, embora sujeitas ao regime de transparência fiscal, podem, nos termos do nº 13 do artigo 46º-A do Código do IRC, ficar abrangidas pelo regime simplificado.

A nova redação, na parte que releva para o regime de transparência fiscal interna, passou a ser:

“1 - (...)

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão como rendimento líquido na categoria B.

3 - (...)

4 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integrar-se-ão como rendimento líquido na categoria B, nos casos em que a participação social esteja afectada a uma actividade empresarial e profissional, ou na categoria E, nos demais casos.”

Com o Decreto-lei 198/2001, de 03 de Julho, que aprova a revisão do IRS e renumera vários artigos, este artigo 19.º, passa a ser o artigo 20.º e a sua redacção é também alterada.

O novo artigo 20.º tem então a redacção que segue:

“Imputação especial

1 - Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constantes.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B.

(...)”

Pela lei 64-A/2008, de 31 de dezembro, lei que aprova o Orçamento do Estado para 2009, foi de novo feita uma alteração da substância deste artigo 20.º, que ganhou a natureza de norma anti abuso, na parte final do seu número 1, e ao qual foi aditado um n.º 5 ⁵¹⁴.

“1 - Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa.

(..)

5 -No caso previsto no n.º 1, o resultado da imputação efetuada nos anos subsequentes deve ser objeto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação dos rendimentos que possa vir a ocorrer.”

⁵¹⁴Esta parte final do artigo 20.º do CIRS tentou acabar com o expediente que vinha a ser utilizado por sócios e membros, pessoas singulares, das entidades transparentes. Tratava-se de um esquema de evitação fiscal, mediante o qual estes sócios e membros, pessoas singulares, das entidades transparentes, tentavam evitar a tributação em sede de IRS, tudo se passando da seguinte forma: as entidades transparentes não distribuía lucros aos seus sócios e membros; adiantavam lucros. Ao adiantar lucros aos sócios, não os chegando a distribuir, as pessoas colectivas transparentes evitavam a tributação na esfera do sócio ou membro, pessoa singular, em sede de IRS, e, simultaneamente, erodiam a sua base tributável uma vez que estes adiantamentos eram deduzidos à sua matéria colectável. Com esta alteração a administração fiscal passou a poder corrigir o rendimento dos sócios e membros das pessoas colectivas transparentes, sem carecer de, previamente, corrigir a matéria colectável destas pessoas colectivas, o que consubstancia uma grande alteração.

A última alteração acontece por via da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que introduz um n.º 6:

“6 -O disposto no n.º 2 não prejudica a possibilidade de dedução das contribuições obrigatórias para regimes de protecção social comprovadamente suportadas pelo sujeito passivo, nos casos em que este exerce a sua atividade profissional através de sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC, desde que as mesmas não tenham sido objeto de dedução a outro título.”

ARTIGO 31.º

Em 1989, ano de início da vigência do IRS; a categoria B, repartia-se por três Categorias: B, C e D, as quais estavam reguladas em três artigos: 3.º, 4.º e 5.º, sendo o artigo 3.º relativo a rendimentos do trabalho independente, o 4.º referente a rendimentos comerciais e industriais e o 5.º estabelecia o que se consideravam ser rendimentos agrícolas. Foi a lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, que deu ao artigo 3.º a estrutura actual, ao fundir aquelas três categorias numa só categoria, a categoria B, que incorpora todos aqueles rendimentos. As deduções específicas das Categorias B, C, e D, eram respectivamente, regidas, pelo artigo 26.º. (Categoria B) e pelo artigo 31.º (Categorias C e D).

Todavia, estas normas não se aplicavam à imputação de matéria colectável feita pelas pessoas colectivas transparentes aos seus sócios e membros, uma vez visavam apurar o rendimento líquido daquelas actividades económicas e Categorias de rendimentos, enquanto a imputação de matéria colectável aos sócios e membros, pessoas singulares, das pessoas colectivas transparentes, se fazia já líquida, como impunha o artigo 19.º (actual artigo 20.º) do CIRS, pelo que apenas haveria que as considerar incluídas naquelas Categorias e, sendo caso disso, adicionar o rendimento líquido imputado aos demais rendimentos líquidos apurados com base naquelas normas.

Como memória ficam contudo, aqui as suas redacções:

“Artigo 27.º: Formas de determinação do trabalho independente

A determinação do rendimento líquido do trabalho independente far-se-á:

- a) Com base na contabilidade do sujeito passivo, quando este a possua;*
- b) Com base nos livros de registo de serviços prestados e de despesas, escriturados em conformidade com o disposto no artigo 108º, quando o sujeito passivo não seja obrigado a possuir contabilidade.”*

“Artigo 31.º: Remissão

Na determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC, com as adaptações resultantes dos artigos seguintes.”

Com o Decreto-lei 198/2001, de 03 de Julho, o artigo 27.º, é renumerado passando a artigo 28.º, tendo a seguinte redacção, que abrange já todas as sociedades e agrupamentos transparentes:

“Artigo 28.º: Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;*
- b) Com base na contabilidade.*

(...)”

Quanto ao anterior artigo 31.º, passou a 32.º com este Decreto-lei 198/2001, de 03 de julho, mantendo a redacção:

“Remissão

Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC para a determinação do lucro tributável, com as adaptações resultantes do presente Código.”

Com a Lei 109-B/2001, de 27 de dezembro, lei que aprova do Orçamento do Estado para 2002, a redacção deste artigo 28.º é alterada, sendo esta alteração importante para o regime de transparência fiscal, uma vez que exclui da aplicação do regime simplificado os sócios ou membros desta entidade transparente.

“Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:”

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, lei tributação do rendimento, que reforma a tributação do rendimento e, além de outros diplomas, altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, funde aquelas três categorias de rendimentos, B, C e D, numa única Categoria B, reestruturando, renumerando e dando nova redacção àquelas normas, passando a relevar o artigo 31.º, que nos seus n.ºs 1 e n.º 3, b), o seguinte:

“Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se:

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;

b) Com base na contabilidade.

3 - Ficam excluídos do regime simplificado:

(...)

b) Os sócios ou membros das entidades abrangidas pelo disposto no artigo 5.º do Código do IRC.”

Com a Lei 3-B/2000, de 28 de abril, o artigo 31.º, dá-se uma alteração importante para o regime de transparência fiscal o seu novo número dois:

“2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do

artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.”

Com este Decreto-lei 198/2001, de 03 de Julho, surge uma nova epígrafe e uma nova redacção para o artigo 31.º, relativa ao apuramento do rendimento líquido da categoria B, para os sujeitos passivos que vejam esse rendimento apurado de acordo com o regime simplificado

“1 - A determinação do rendimento colectável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.

2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento colectável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,65 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado.

3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.

4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.

5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se às actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas o coeficiente de 0,20.

6 - Aos rendimentos da categoria B obtidos por quem aufera rendimentos de outras categorias objecto de englobamento, que não ultrapassem metade do valor dos restantes rendimentos brutos englobados do próprio ou do agregado, são aplicáveis

as regras de determinação do rendimento previstas no artigo 30.º desde que, no respectivo ano, não ultrapassem qualquer um dos seguintes limites:

a) Metade do valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se dos rendimentos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 3.º e outros rendimentos referidos nas alíneas a) a g) do n.º 2 do mesmo artigo;

b) O valor anual do salário mínimo nacional mais elevado, tratando-se de vendas, isoladamente ou em conjunto com os rendimentos referidos na alínea anterior.”

A Lei 32-B/2002, de 30 de dezembro, alterou a redacção do artigo 31.º, sendo que estas alterações não tiveram impacto para o regime de transparência fiscal interna.

A Lei 53-A/2006, de 29 de dezembro, lei que aprova o Orçamento do Estado para 2007, vem dar uma redacção distinta ao número dois do artigo que regula a determinação do rendimento líquido da Categoria B, o artigo 31.º, redacção que releva no apuramento do rendimento líquido dos sócios e membros, pessoas singulares, das entidades transparentes:

“2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção, com o montante mínimo igual a metade do valor anual da retribuição mínima mensal.”

A Lei 67-A/2007, de 31 de dezembro, alterou a redacção do artigo 31.º, sendo que estas alterações não tiveram impacto para o regime de transparência fiscal interna.

A lei 3-B/2010, de 28 de abril, altera a redacção do n.º 2 do artigo 31.º, alteração que tem impacto na tributação das pessoas singulares sócios de pessoas colectivas transparentes. Vejamos como ficou a redacção da norma:

“2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.”

A lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, altera novamente o n.º 2 do artigo 31.º, que fica com a seguinte redacção:

“2 - Até a aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuados pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,75 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.”

A Lei 83-C/2013, de 31 de dezembro, lei que aprova o OE para 2014, altera novamente o número dois do artigo 31.º que fica assim:

“2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua falta, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuados pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:
(...)”

Com a revisão do Código do IRS, operada pela lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a redação do artigo 31.º, tornou-se ainda mais gravosa para os sócios ou membros das entidades transparente, como se pode comprovar da sua leitura:

“1 - No âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

(...)

g) 1 aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC.”

Quanto ao artigo 32.º, com esta lei passa a ter a seguinte redacção:

“Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, aplicam-se as regras estabelecidas no Código do IRC, com exceção do previsto nos artigos 51.º, 51.º-A, 51.º-B, 51.º-C e 54.º-A, com as adaptações resultantes do presente Código.”

ARTIGO 90.º

Inicialmente este artigo tinha o número oitenta e dois e a seguinte redacção:

“Reforma de liquidação

Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime definido no artigo 19.º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, os serviços referidos no artigo 77.º procederão à reforma da liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.”

Com o Decreto-Lei 198/2001, de 03 de julho, este artigo foi renumerado, tendo passado a artigo 90.º, e a remissão para o artigo da imputação especial, que era até esta data o artigo 19.º, tendo passado a 20.º, também foi actualizada

“Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime definido no artigo 20.º, haja lugar a correcções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos procede à reforma da liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.”

Artigo 151.º

Inicialmente, a matéria que versa o atual artigo 151.º do CIRS, era regida pelo artigo 3.º, n.º 2 e 141.º do mesmo diploma que dispunham o seguinte:

“Artigo 3.º: Rendimentos da categoria B

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho independente:

a) Os auferidos, por conta própria, no exercício de actividades de carácter científico, artístico ou técnico;

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, só se consideram de carácter científico, artístico ou técnico as actividades desenvolvidas no âmbito das profissões constantes de lista anexa ao Código.”

“Artigo 141.º: Classificação das actividades

As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS serão classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, e, quanto às constantes da tabela anexa, de acordo com os códigos nela mencionados.

*Lista a que se refere o artigo 3.º do Código do IRS
(...)”*

Com a alteração do artigo 3.º do Código do IRS, introduzida pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que implementou a reforma do código do IRS, foi revogada a lista de profissões a que se referiam os artigos 3.º, n.º 2 e 141.º do CIRS, passando a classificação daquelas profissões a fazer-se de acordo com o determinado pelo artigo 151.º do CIRC, e pela Portaria 1011/2001, de 21 de agosto, que sofreu já alterações pela Portaria n.º 256/2004, de 9 de Março.

A redação do artigo 151.º é a seguinte:

“As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística,

ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.”

ANEXO II – SOLUÇÕES PROPOSTAS

Chegados a este ponto em que para trás ficou a descrição do regime e do que nele foi alterado e criticado até este momento, tendo dado conta das recentes alterações legais, decorrentes do estudo e propostas, contantes do relatório da comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (2013), concretizadas pela Lei 2/2014, de 16 de Janeiro, é tempo de propormos aperfeiçoamentos à lei fiscal vigente, que complementem aquelas alterações recentes, que tornaram o regime mais abrangente no seu recorte subjectivo, com aspectos relativos a obrigações de registo, declarativas e no âmbito da justiça tributária.

Será quanto a nós o que carece ser ainda feito, uma vez que, surpreendentemente para nós, confessemos-lo, a existência do regime se justifica, não é caso único em direito fiscal e em termos conceptuais e legislativos revela-se um regime estável, eficiente e promotor da equidade.

Cumpramos pois, esboçarmos as alterações que, do nosso ponto de vista, tornariam o regime mais coerente e eficiente

1. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO IRC

Artigo 5.º

[...]

1 – (...)

2 – (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) (...)

e) (...)

f) (...)

3 - (...)

4 - (...)

5 - (...)

6 - (...)

7 - (...)

8 - (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) (...)

e) (...)

f) (...)

9 - *Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direção efetiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado, **exceto se outra coisa resultar de acordo internacional celebrado entre o Estado português e o Estado da sede ou direção efetiva do sócio ou membro, caso em que estes devem designar a pessoa coletiva a que pertencem como seu estabelecimento estável.***

Artigo 8.º

[...]

1 - (...)

2 - (...)

3 - A limitação prevista na parte final do número anterior não se aplica quando o sujeito passivo **seja uma pessoa das mencionadas no artigo 6.º** ou quando passe a integrar um grupo de sociedades obrigado a elaborar demonstrações financeiras consolidadas, em que a empresa mãe adote um período de tributação diferente daquele adotado pelo sujeito passivo.

4 - (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) (...)

5 - (...)

a) (...)

b) (...)

6 - (...)

7 - (...)

8 - (...)

9 - O facto gerador do imposto considera-se verificado no último dia do período de tributação **exceto no que respeita às pessoas coletivas a que se refere o artigo 6.º, que serão consideradas transparentes até reunirem os pressupostos ou no momento em que estes se verifiquem.**

10 - (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...)

11 - (...)

12 - (...)

Artigo 20.º

[...]

1 - (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...)

d) (...)

e) (...)

f) (...)

g) (...)

h) (...)

i) (...)

j) (...)

2 - (...)

3 - (...)

4 - (...)

5 - É ainda considerado como rendimento, dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º, que sejam pessoas coletivas, o resultante da imputação efetuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o exercício em causa.

6 - No caso previsto no número anterior, o resultado da imputação efetuada nos exercícios subsequentes deve ser objeto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação dos rendimentos que possa vir a ocorrer.

Artigo 72.º

[...]

1 - (...)

2 - (...)

3 - (...)

4 - (...)

5 – Considera-se equivalente à transformação de sociedade referida no número 2, a alteração do regime de tributação geral para o regime especial previsto no artigo 6.º, à qual é aplicável o previsto no número 3, com as devidas adaptações.

Artigo 97.º

[...]

1 - (...)

2 - (...)

3 - (...)

4 – (...)

5 – (NOVO) Não existe ainda obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC quando se trate de sujeitos passivos a que se aplique o regime previsto no artigo 6.º

Artigo 104.º

[...]

1 – (...)

a) (...)

b) (...)

c) (...).

2 – (...)

a) (...)

b) (...)

c) (NOVO) As entidades tenham efetuado pagamentos no exercício em que passaram a ser tributadas nos termos previstos no artigo 6.º.

Artigo 107.º

[...]

1 - Se o sujeito passivo verificar, pelos elementos de que disponha, que o montante do pagamento por conta já efetuado é igual ou superior ao imposto que será devido com base na matéria coletável do período de tributação, **ou por ter passado a reunir os pressupostos para ser tributado de acordo com o regime previsto no artigo 6.º**, pode deixar de efetuar o terceiro pagamento por conta.

2 – (...).

3 – (...).

2. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO IRS

Artigo 90.º

[...]

Sempre que, relativamente às entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC ~~que se aplique o regime definido no artigo 20.º~~, haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respetivos sócios ou membros, nos termos referidos no artigo 20.º, a Autoridade Tributária e Aduaneira procede à reforma da liquidação efetuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.

(alteração ao artigo por coerência com o artigo que no CIRCI tem a mesma função: o artigo 100.º)

3. NO ARTICULADO DO CÓDIGO DO PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Artigo 41.º

[...]

1 – (...)

2 – (...)

3 – (...).

4 – *As pessoas colectivas a que se refere o artigo 6.º do CIRCI são citadas ou notificadas na sua caixa postal electrónica, na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, e na pessoa dos seus sócios ou membros, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem.*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AATP - ASSOCIAÇÃO DOS ADMINISTRADORES TRIBUTÁRIOS PORTUGUESES, “As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussão ao nível dos contribuintes e da administração fiscal.”, II Seminário da Associação dos Administradores Tributários Portugueses. LISBOA, 24-25 FEV (1995).

AGT (Administração Geral Tributária), “Estudo da OCDE – Portugal – Avaliação Geral e Reforma do Sistema Fiscal”, publicado a partir da tradução do III capítulo da obra “*OCDE Economic Surveys*”, “*Reforming the tax system*” (2001)

AMADOR, Olívio Mota, “15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89 (As vicissitudes do Processo Legislativo na Reforma Fiscal de 1988/89”, Coimbra, Almedina (2005)

A.V.V. (vários autores), “10 anos de imposto sobre o rendimento”, JTCE - Revista de economia, finanças e contabilidade

A.V.V. (vários autores), “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Noções Fundamentais)”, Centro de Formação e Aperfeiçoamento Profissional (CFAP), Divisão de Edições, DGCI, Lisboa (1990)

A.V.V. (vários autores), “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Manual de Apoio)”, Instituto de Formação Tributária da Administração Geral Tributária, AGT, Lisboa (2001)

A.V.V. (vários autores), “Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (Manual)”, Centro de Formação, DGCI, Lisboa (2005)

A.V.V. (vários autores), “*Corporate Income Tax Subjects*”, *EATLP Annual Congress Lisbon (30 May-1 June 2013)*, *EATLP International Tax Series, Volume 12*, *IBFD, Edited by Daniel Gutmann* (2016), disponível em <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Corporate-Income-Tax-Subjects>

AZEVEDO, Maria Eduarda, “As Reformas Fiscais Portuguesas do Século XX”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 425 (2010)

AZEVEDO, Pedro Costa, “O Regime de Transparência Fiscal em Portugal – Breve Análise”, Mestrado, Faculdade de Direito, texto policopiado, Porto, (2005)

BARREIRA, Rui, “As sociedades e os Sócios: regime tributário”, Fisco nº 20, Maio/junho (1990)

BASTO, José Guilherme Xavier de, “O imposto sobre as sociedades e o imposto pessoal de rendimento - separação ou integração?”, in Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J.J. Teixeira Ribeiro, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Número especial, Coimbra, (1980)

BASTO, José Guilherme Xavier de, “IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora (2007)

CAEIRO, António, “As sociedades de pessoas no Código das Sociedades Comerciais”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Eduardo Correia, II volume, Coimbra (1984)

CARDONA, Maria Celeste, “Regime de Transparência Fiscal: Viacento – Administração de Centros Comerciais, SA”, Fisco nº 17, fevereiro (1990)

CARLOS, Américo Fernando Brás, “Sociedades de Profissionais: Nota sobre a Circular 8/90 da DGCI”, Fisco n.º 19, de Abril (1990)

CATARINO, João Ricardo, “Para uma teoria política do tributo”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 184, Serviço, Lisboa (2014)

CATARINO, João Ricardo, “Redistribuição Tributária - Estado Social e Escolha Individual”, COLEÇÃO TESES DE DOUTORAMENTO, ALMEDINA (2008)

CATARINO, João Ricardo, "A Concorrência Fiscal Entre Regiões no Quadro Europeu - A Dialéctica Entre a Regionalização e o Tributo", Cadernos Ciência e Técnica Fiscal (CTF) n.º 402 (2001)

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS E ADUANEIROS - “Convenções para evitar a Dupla Tributação celebrada por Portugal (Volume V)”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 214, Serviço Editorial Ciência e Técnica Fiscal e Aduaneira, Lisboa (2014)

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, “Transparência Fiscal – Imputação a sócios ou membros não-residentes”, Boletim de Ciência e Técnica Fiscal (CTF) n.º 427, jan-dez. 2011

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, “MODELO DE CONVENÇÃO FISCAL DA OCDE”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CTF), nº 210, Direcção Geral dos Impostos – Ministério das Finanças, Lisboa, julho (2010)

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, “Sistema Fiscal Português”, Rei dos Livros, Lisboa (1998)

CENTRO DE ESTUDOS FISCAIS, “As reformas Tributárias de 1922 e 1929”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 24, Lisboa, DGCI – Ministério das Finanças, Lisboa (1964)

CLEMENTE, Joan-Francesc Pont, “*La Desaparición De La Transparencia Fiscal*”, X Conferencia de la Cámara de Comercio, Industria y Navegación, Barcelona, 27 de febrero (2003)

COLAÇO, João, “Transparência Fiscal – As Sociedades de Profissionais”, Eurocontas, nº 34, Janeiro (1998)

CORDEIRO, António Menezes, “O Levantamento da Personalidade Colectiva no Direito Civil e Comercial”, Almedina, Coimbra (2000)

CORDEIRO, Pedro, “A desconsideração da Personalidade Jurídica das Sociedades Comerciais”, AAFDL, Lisboa (1989)

CORREIA, Jorge Magalhães, “Transparência fiscal das sociedades de profissionais”, Fisco nº 7, abril (1989)

CORREIA, Luísa Anacoreta, “SNC vs POC – Uma primeira abordagem”, Revista da ORC - JUL/SET 2009, consultável em <http://www.oroc.pt>

CORTEZ, Jorge, “A Transparência Fiscal”, in Obra Coletiva (Organização de José Gomes Correia) “TCA SUL (10 anos de) obra coletiva – Conferências Comemorativas”, Ordem dos Contabilistas Certificados – Lisboa (2016)

CUNHA, Paulo Pitta e, “15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89 (As grandes linhas da Reforma Fiscal de 1988-89)”, Almedina, Coimbra (2005)

CUNHA, Paulo Pitta e, “A tributação do rendimento na Perspetiva de uma Reforma Fiscal”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 226-228 (1977)

DIREÇÃO DE FINANÇAS DO PORTO “A tributação da actividade dos advogados”, Porto, (2006)

DOURADO, Ana Paula, “Direito Fiscal, Lições”, Manuais Universitários, Almedina, Coimbra, (2015)

FERREIRA, A. D, “Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária”, Mestrado em Direito. Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2013)

FERREIRA, H.Q., “A Determinação da Matéria Coletável”, Rei dos Livros, Lisboa (1998)

FERREIRA, Rogério Fernandes, “Sistema Fiscal mais simples e transparente”, Revista da OTOC nº 22, janeiro (2002)

FREITAS, Cristina, “Os impostos sobre o rendimento e o regime de transparência fiscal em Portugal e na União Europeia – Realidades, desafios e mudanças”, Mestrado - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP)

FREITAS, Lourenço Vilhena de, “Autoliquidação: contributo para uma análise da sua Natureza Jurídica”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF) nº 405 (2002)

FREITAS, GUILHERMINA “SNC – ESTRUTURA CONCEPTUAL”, Manual de formação da CTOC, acessível em [http://www.occ.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20Estrutura ConceptualDIS1409.pdf](http://www.occ.pt/fotos/editor2/SNC%20-%20Estrutura%20ConceptualDIS1409.pdf)

GARCIA-LASTRA, Carmen Botella, “*Régimen Fiscal de la Transparencia Fiscal Interna*”, «*Manual del Impuesto sobre Sociedades*», Dirección de Juan José Rubio Guerrero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (2003)

GASPAR, Paulo, “O IRC como instrumento de competitividade: Reforma num contexto de crise”, IV Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, outubro (2014)

GOLBERG, STANFORD H., “*The nature of partnership*”, *Essays on Internacional Taxation* (1993)

GOMES, Nuno Sá, “Manual de Direito Fiscal”, Rei dos Livros, II vol., 9ª ed., Lisboa (2000)

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha, “A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, *Revista dos TOC* n.º 91, Outubro (2007), (<http://www.occ.pt>)

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha, “Transparência Fiscal”, *Revista Electrónica INFOCONTAB* n.º 30, Abril (2008) - Boletim APECA, (<http://www.infocontab.com.pt/download/revinfocontab/2008/30/230.pdf>)

JIMÉNEZ, Domingo, e al., “Relatório de Espanha”, in *Relatórios nacionais apresentados ao Congresso da EATLP – European Association of Tax Law Professors-Lisboa*, (2013)

KOURALEVA-CAZALS, Polina, “Relatório de França”, in *Relatórios nacionais apresentados ao Congresso da EATLP – European Association of Tax Law Professors-Lisboa*, (2013)

LAGOS, Bruno, “Transparência fiscal sociedades de profissionais - Dec. Lei n.º 67/93 de 10/3”, *JTCE* nº 340, Janeiro (1994)

LOPES, Cidália, “Análise das principais alterações fiscais - em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) no âmbito da Lei 30-G/2000, Reforma Fiscal”, *Revisores & Empresas*, Abril/Junho (2001)

LOPES, José Silva et al., “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (CDRF)”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (CTF)*, n.º 191 - Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias - Administração Geral Tributária - Ministério das Finanças, Lisboa (2002)

LOPES, José da Silva, Comissão presidida por, “Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal”, *Relatório*, Ministério das Finanças, Lisboa, 30 de Abril (1996)

LOURENÇO, M., “O Paradigma do Rendimento Real - Contributos para a (Des)Construção de um mito.”, *Mestrado em Direito Tributário e Fiscal. Escola de Direito da Universidade do Minho* (2013)

LUÍS, Diana de Jesus, “O Regime de Transparência Fiscal - Estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido”, *Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra*, Setembro (2015)

MAGALHÃES, Manuel e ALMEIDA, Igor, “A Natureza Jurídica das sociedades civis”, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, acessível em www.fd.unl.pt/docentes_docs/ma/mp_MA_2777.doc

MARTINI, Ruben, “Relatório da Alemanha”, in Relatórios nacionais apresentados ao Congresso da *EATLP – European Association of Tax Law Professors*- Lisboa, (2013)

MARTINS, Alexandre Soveral, “Da personalidade e capacidade jurídicas das sociedades comerciais”, Estudos de Direito das Sociedades, coordenação de Coutinho de Abreu, Coimbra, (1998)

MARTINS, Helena, “O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas”, in Catarino, João Ricardo e Guimarães, Vasco Branco (coordenação), “Lições de Fiscalidade – Volume I”, Manuais Universitários, 2ª edição, Almedina, Coimbra (2013)

MARTINS, José Manuel, “O Agrupamento Europeu de Interesses Económicos”, Fisco n.º 17, abril (1990)

MENDES, João de Castro, Teoria Geral do Direito Civil. Vol. I. AAFDL, Lisboa, 1978

MONTENEGRO, Tânia de Menezes, “O regime de transparência fiscal”, Revista da OTOC nº 37, Abril (2003)

MORAIS, Maria Adelaide, “A Transparência FISCAL”, Mestrado em Fiscalidade. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Lisboa (2015)

MORAIS, Rui Duarte, “Apontamentos ao IRC”, Almedina, Coimbra (2009)

MORAIS, Rui Duarte, “Apontamentos ao IRC”, Almedina, Coimbra (2008)

MORAIS, Rui Duarte, “Apontamentos ao IRC”, Almedina, Coimbra (2007)

MORAIS, Rui Duarte, “A Derrama, os Municípios e as Empresas - passado, presente e futuro da derrama”, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 38, Coimbra Editora, Coimbra (2009)

MORAIS, Rui Duarte, “Introdução ao Direito das Sociedades”, Escritos sobre Direito das Sociedades, Coimbra, Coimbra Editora (2008)

MORAIS, Rui Duarte, “Formas Jurídicas de Cooperação entre Empresas”, Direito das Sociedades em Revista, Ano 2-Volume 4 , Coimbra, Almedina, Setembro (2010)

MOTA, António M. Cardoso, “Um caso de intransparência na transparência fiscal”, Revista JTCE nº 357, Junho (1995)

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra (2000)

NABAIS, José Casalta, “Dualismo na tributação de empresas”, Estudos em Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra (2006)

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra - 6.ª ed. (2010)

NASCIMENTO, Rui Dinis, “A reforma Lobo Xavier: O regresso de Zaqueu ou a queda dum anjo”, IV Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, outubro (2014)

NEVES, Catarina Bastos, “Manual de Preenchimento da IES/DA Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual”, Vida Económica (2015)

NEVES, Tiago Cassiano e Fernando Castro Silva, “Planeamento fiscal abusivo: O caso português no contexto internacional”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I, n.º3, (2008)

OLIVEIRA, Camilo Cimourdain de, “Lições de Direito Fiscal”, Manuais da Universidade Portucalense – Infante D. Henrique, Porto (1993)

OLSSON, Stefan, “Relatório da Suécia”, in Relatórios nacionais apresentados ao Congresso da EATLP – *European Association of Tax Law Professors*- Lisboa, (2013)

OTERO, Paulo; ARAÚJO, Fernando; GAMA, João Taborda, et. al., “Estudos em memória do Prof. Dr. J.L. Saldanha Sanches – Direito Fiscal: parte geral”, Vol. III, Coimbra Editora, Coimbra (2011)

PALMA, Ana Paula, “O regime de transparência fiscal – Análise da eficácia do regime em Portugal e perspetivas de evolução”, Mestrado. Lisboa, Setembro (2013)

PASCUAL, Luís Alberto Malvarez, “*La Nueva Regulation del Impuesto sobre Sociedades. Regímenes Especiales*”, Tomo 2, Centro de Estudios Financeiros (1998)

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “A base tributável do IRC”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 360, outubro-dezembro, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa (1990)

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, Manuais Universitários, Almedina, Coimbra, 3.ªed. (2010)

PEREIRA, Paula Rosado, “Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu”, Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Almedina, Coimbra (2010)

PEREIRA, Paula Rosado, “Alguns Desafios ao Código do IRC – Preços de Transferência e o Desafio Europeu, in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha”, Almedina, Coimbra (2005)

PEREIRA, Paula Rosado, “Estudos Sobre o IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias”, Almedina, Coimbra (2005)

PEREZ, José António Antón, “*Notas sobre el Régimen de Transparencia Fiscal*”, Crónica Tributaria, n.º 100 (2001)

PETISCA Joaquim Águeda, “Uma opção para a reforma do IRS”, DISSERTAÇÃO de mestrado em ciências jurídico-económicas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, in Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 186, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa (2000)

PETISCA Joaquim e PEREIRA, Serafim, “Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (noções fundamentais)”, Centro De Formação e Aperfeiçoamento Profissional da DGCI - Divisão de Edições (1990)

PIMENTA, José da Costa, “Dupla Tributação”, Livraria da Universidade, Coimbra (1993)

PINTO, Luís F. Gonçalves, “O “Timing” e a Gestão Fiscal da Realização de Mais-Valias”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 414 (2004)

PINTO, José Alberto Pinheiro, “Justificar-se-á manter o Regime de Transparência Fiscal?”, Lisboa, Jornal de Contabilidade APOTEC, nº 387, junho (2009)

PIRES, Manuel, “Direito Fiscal – Apontamentos”, Almedina, Coimbra, 3.ªed. (2008)

PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçado, “Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 4.ªed. (2010)

PITA, Manuel e FAUSTINO; Manuel, (colaboração de DURO, Carlos e VAZ, José), “Manual de Criação de Empresas”, Edifisco, Lda, Lisboa (1994)

PITA, Manuel António, “As Sociedades Profissionais”, Fisco n.º 17, fevereiro (1990)

PITA, Manuel António, “O Agrupamento Europeu de Interesse Económico (um meio de integração das empresas portuguesas na CEE)”, Fisco n.º 15, dezembro (1989)

PITA, Manuel António, “Sociedades Transparentes: Alguns Problemas no seu Regime”, Fisco n.º 17, fevereiro (1990)

RIBEIRO, José António Pinto e DUARTE Rui Pinto, “Dos Agrupamentos Complementares de Empresas”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 118, Lisboa (1980)

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Orações de sapiência na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: 1856-2005 - Lição do Prof. Teixeira Ribeiro”, Imprensa da Universidade de Coimbra (patrocinada pela Fundação Eng.º António de Almeida - editada por Rui Figueiredo de Matos e Maria João Padez de Castro – acessível em <https://books.google.pt/books?isbn=9898074213>

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “A Reforma Fiscal”, Coimbra, Coimbra Editora (1989)

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “O sistema fiscal na Constituição de 1976”, Boletim (separata do Boletim de Ciências Económicas, vol. XXII), Coimbra (1979)

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Problemas da Reforma Fiscal”, Boletim (separata do Boletim de Ciências Económicas, vol. XXII), Coimbra (1979)

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “A Unidade Fiscal”, Memórias da Academia das Ciências de Lisboa, Tomo XXIV (1984)

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, “Lições de Finanças Públicas”, Coimbra Editora, Coimbra, 3ª ed. (1989)

ROMERO, Enrique Corona, “El Regimen de la transparência fiscale en la imposicion direta”, Revista española de financiación y contabilidade, vol VII, nº 25, julio-september de (1978)

ROCHA, Joaquim Freitas, “Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança”, consulta electrónica em http://www.estig.ipbeja.pt/ac_direito/JRocha10.pdf

ROYO, Ignacio Pérez, “*Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*”, Madrid/Barcelona (2000)

SANCHES, J. L. Saldanha, GAMA, Taborda da, CÂMARA, F. Sousa, et.al., “Reestruturação de Empresas e Limites do Planeamento Fiscal”, Coimbra Editora, Coimbra (2006)

SANCHES, J. L. Saldanha, MARTINS, António, et.al., “Homenagem José Guilherme Xavier de Basto”, Coimbra Editora, Coimbra (2006)

SANCHES, J. L. Saldanha, “A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 310 (1984)

SANCHES, J. L. Saldanha, “A Reforma Fiscal Portuguesa numa perspetiva Constitucional”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 353, Lisboa, DGCI_MF (1989)

SANCHES, J. L. Saldanha, “Manual de Direito Fiscal”, Lex, Lisboa (1998)

SANCHES, J. L. Saldanha, “Abuso de Direito em Matéria Fiscal: Natureza, alcance e limites”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 398 (2000)

SANCHES, J. L. Saldanha, “O Combate à fraude fiscal e a defesa dos Contribuintes: Dois Objectivos Inconciliáveis?”, OROC Revisores e Empresas, Jul/Set (2000)

SANCHES, J. L. Saldanha, “Conceito de Rendimento no IRS”, Fiscalidade n.ºs 7/8 (2001)

SANCHES, J. L. Saldanha, “Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional”, Coimbra Editora, Coimbra (2007)

SANTOS, António Carlos dos e António M Ferreira Martins (coordenação geral), “Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal: Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, Ministério das Finanças e da Administração Pública – Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, Lisboa, 03 de Outubro (2009)

SANTOS, António Carlos dos, “Planeamento fiscal, Evasão Fiscal, Elisão Fiscal: o Fiscalista no seu Labirinto”, Fiscalidade, n.º 38, Abril- Instituto Superior de Gestão, junho (2009)

SANTOS, António Carlos dos e Ventura, André, “A Reforma do IRC, uma estratégia de concorrência fiscal ativa em ambiente internacional adverso”, in “A reforma do IRC – Do processo de decisão política à revisão do Código”, Vida económica, Porto, outubro (2014)

SANTOS, Correia dos, “Agrupamentos Europeus de Interesse Económicos (AEIE)”, JTCE nº 302, Novembro (1990)

SANTOS, J. Albano, “Teoria Fiscal”, Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa (2003)

SANTOS, J. Albano, “A tributação dos profissionais liberais, uma proposta de mudança”, Fisco, 15 de Janeiro (1990)

SANTOS, José Carlos Gomes dos, “A tributação dos Profissionais Liberais – Uma Proposta de Mudança”, Revista Fisco nº 16 (1990)

SERRANO, Carmelo Lozano, “La Transparencia Fiscal”, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, n.º 17, Aranzadi Editorial, Navarra (2001)

SERRÃO, Miguel, “Transparência fiscal – Imputação a sócios ou membros não residentes”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º427, janeiro-dezembro (2011)

SILVA, Germano Marques da, “Introdução ao Estudo do Direito”, Universidade Católica Editora, Lisboa (2009)

SILVA, Amândio Fernandes, “O Direito dos Contribuintes ao Planeamento Fiscal”, Fiscalidade, Novembro (2008)

SILVA, Ana Cristina, “As sociedades de profissionais e o pagamento especial por conta”, semanário "Vida Económica", Porto, 24 de Setembro (2013)

SILVA, P. e FRANCO., A., “Regime de transparência fiscal aplicável às sociedades de profissionais”, acessível em [http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve \(17 de Janeiro de 2014\)](http://www.otoc.pt/fotos/editor2/ve (17 de Janeiro de 2014))

SIMÕES, A. Galhardo, “Reflexões sobre uma Reforma Fiscal”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 399, Lisboa, DGCI_ MF (2000)

SOARES, Maria Dulce et.al., “Jurisprudência Fiscal Anotada”, Almedina, Coimbra (2003)

SOUSA, Domingos Pereira de, “As Garantias dos Contribuintes”, Universidade Lusíada, Lisboa, (1991)

SOUSA, Jorge Lopes de, “Breves considerações sobre a proposta de Reforma do IRC e Justiça Tributária”, IV Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, outubro (2014)

SOUSA, Susana Aires, “Os crimes fiscais (Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Legitimador)”, Coimbra Editora, Coimbra (2006)

TABOADA, Palao, “*El fraude a la ley en Derecho Tributário*”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 63 (1966)

TABORDA, DANIEL e ANTÓNIO MARTINS, “Algumas notas sobre a concessão de donativos pelas empresas”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, n.º 4 (2011)

TAVARES, Maria Do Céu Athayde de, “O Agrupamento Europeu de Interesse Económico”, Revista da Banca, n.º 8, Outubro/Dezembro (1988)

TELLA, RAMON FALCON Y, “*Análisis de la transparencia tributaria*”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid (1984)

TEIXEIRA, António Braz, “Princípios de Direito Fiscal”, Almedina, Coimbra, 3ª ed (1995)

TEIXEIRA, Felipe Canabarro, “ Os Tipos Relativamente Abertos Como Foco de Segurança Jurídica no Direito Fiscal”, Revista Fiscalidade, Instituto Superior de Gestão, n.º 31 (2007)

TINBERGEN, Jan, “Planificação do Crescimento Económico”, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 62 (1964)

TOLEDANO, J.I. Ruiz, “*El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*”, CISS, Valencia (1998)

TORRES, Ricardo Lobo, “O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário”, Revista Electrónica de Direito Administrativo Económico, n.º 5, Brasil (2006), consulta electrónica em <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-5-FEVEREIRO-2006-RICARDO%20LOBO.pdf>

VALE, Maria de Lourdes Correia e PEREIRA, Manuel Henrique Freitas, “Não aplicação do Regime de Transparência Fiscal às Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS)”, Ciência e Técnica Fiscal (CTF), n.º 354, Abril-Junho (1989)

VALENTE, Manuel, “As Sociedades de Profissionais Face à Reforma da Tributação do Rendimento”, Revista Revisores & Empresas, Abril/Junho (2001)

VALENTE, N., “Transparência Fiscal”, acessível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/vidaeconomica21m.pdf>

VASQUES, Sérgio, “Sistema de Tributação Local e a Derrama”, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº38, Coimbra Editora, Coimbra (2009)

VASQUES, Sérgio, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 1ª edição, Coimbra (2011)

VOGEL, Klaus, “Tax Treaty News”, Bulletin Tax Treaty Monitor da International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF) - janeiro (2000)

VOUGA, Margarida Maria Portela Monteiro, “Imposto pessoal sobre o rendimento, compatibilização com um modelo dual de tributação”, Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e administração (ISCAL), Lisboa, dezembro, (2011)

XAVIER, Alberto, “Conceito e Natureza do Acto Tributário”, Almedina, Coimbra, (1972)

XAVIER, Alberto, “Manual de Direito Fiscal”, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Lisboa, (1981)

XAVIER, Alberto, “Direito Tributário Internacional”, Almedina, Coimbra, 2ª ed. (2007)

XAVIER, António Lobo, Comissão presidida por, “Relatório da Comissão para a Reforma do Imposto sobre o rendimento das Pessoas Colectivas”, Relatório do Ministério das Finanças, Lisboa, Lisboa, 30 de Junho (2013)

XAVIER, Cecília, “A Proibição da Aplicação Analógica da Lei Fiscal no Âmbito do Estado Social de Direito”, Almedina, Coimbra (2006)

OUTRAS FONTES

“Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades”
disponível em http://www.europarl.europa.eu/ftu/pdf/pt/FTU_5.11.2.pdf

“Dupla tributação internacional – Convenções de dupla tributação”, ICEP – Portugal (2003) <http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/350.pdf>

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

Supremo Tribunal Administrativo (STA)

2016

15-06-2016 Processo 01508/13 Transparência / imputabilidade – Relator: Fonseca Carvalho

18-02-2016 Processo 7849/14 Transparência Fiscal / sociedades de simples administração de bens – Relatora: Catarina Almeida e Sousa

2015

30-09-2015 Processo 00077/10.OBECBR - Reversão da Execução: Falta de Notificação de que pode Requerer Procedimento de Revisão da Matéria Tributável - Relator: Mário Rebelo - <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9fea69d60c33206d80257ef800550833?OpenDocument>

13-07-2015 Processo 0732/14- Revisão da Matéria Colectável: Notificação do Acto Tributário - Relatora: Ana Paula Lobo - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9b3ba02a4803e19880257ebb004e0a11?OpenDocument&ExpandSection=1>

15-04-2015 Processo 0733/14- IRC/Transparência Fiscal /sociedade irregular - Relator: Fonseca Carvalho <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/2886e29a6799582180257e2a003bf556?OpenDocument&ExpandSection=1>

2014

05-02-2014- Processo 0216/12 – sociedade irregular – Relatora: Isabel Marques da Silva - http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6484a5f22a316d8e80257c7c00415bde?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

29-05-2014- Processo 07219/13 – sociedade de advogados – Relator: Benjamim Barbosa - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7995a45eaca7514980257cef0052a62a?OpenDocument>

2013

14-11-2013- Processo 07029/13 – LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO PASSIVO – Relator: Joaquim Condesso - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/799a8547d28c083f80257c290031776a?OpenDocument>

2012

21-03-2012, Processo nº 0830/11 – Tributação autónoma; despesas confidenciais - Relator: Fernanda Maçãs - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0570c7d083a301ba802579de0031fbc9?OpenDocument>

27-03-2012, Processo nº 05287/12 – regime simplificado - Relator: Joaquim Condesso - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1254b22ffb86015e802579d4003a458b?OpenDocument>

29-02-2012, Processo nº 0441/11 - sociedade de profissionais - Relator: Conselheiro Casimiro Gonçalves - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c915b02e40330a7d802579c0004b9f75?OpenDocument&ExpandSection=1>

2011

Processo 0441/2011 – Relator: Casimiro Gonçalves - http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c915b02e40330a7d802579c0004b9f75?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

14-12-2011- Processo n.º 03644/09 – Relator: Joaquim Condesso - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/70e48c1cea9ab2788025796d003f6f67?OpenDocument>

2006

29-05-2007, Processo nº 01682/07- transparência fiscal – IRS : Categoria B : <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/bb57b4e49bdf2de6802572ed003a13a9?OpenDocument>

05-07-2006, Processo nº 0240/06 - Relator: Conselheiro Baeta de Queiroz - http://bdjur.almedina.net/juris.php?field=node_id&value=1062069

2003

08-06-2003- Processo n.º 01367/03 – Relator: António Madureira - <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/97951ccc6166f90c80256da90047b8ec?OpenDocument&ExpandSection=1>

2002

13-03-2002 - Processo n.º 26823

2001

29-05-2001- Processo n.º 4760/01 – Relator: J. Torráo - <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d0c995de641f8de680256a5d003a616b?OpenDocument>

03.10.2001 - Processo n.º 026353

Supremo Tribunal de Justiça (STJ)

2005

10-01-2012 - Processo n.º 434/1999.L1.S1 - abuso da personalidade coletiva da sociedade - Relator: Salazar Casanova - http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/_954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/71b7fcfed9fd8c1802579830057d83f?OpenDocument

Tribunal Central Administrativo (Sul)

2007

29-05-2007 – Processo 001682/2007 – Relator: Eugénio Sequeiro

Acórdão de 05 de fevereiro de 1969, publicado em Ciência e Técnica Fiscal, nº 123, a páginas 247: sociedades de simples administração de bens

Centro de Arbitragem Tributária (CAAD)

2016

08-11-2016 - Processo n.º 171/2016-T - Transparência fiscal: Sociedade de advogados

2015

18-03-2015 – Processo n.º 449/2014-T - Transparência fiscal: Sociedade de advogados

27-04-2015 – Processo n.º 658/2014-T – Cessão de quotas - Transparência fiscal

06-05-2015 – Processo n.º 652/2014-T - Transparência fiscal

2014

07-01-2014 – Processo n.º 109/2013-T – Sociedade de advogados

24-04-2014 – Processo n.º 114/2013-T – Sociedade de advogados

19-12-2014 – Processo n.º 392/2014-T – Transparência fiscal

2012

31-12-2012 – Processo n.º 92/2012-T – contagem do prazo de caducidade quando o período anual de tributação não coincide com o ano civil

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS E ADMINISTRATIVAS

DECRETOS

16.731, de 13 de abril de 1929: Modifica o regime tributário

15.290, de 30 de março de 1928: Cria o imposto complementar

REGULAMENTOS

Regulamento (CEE) 2137/85, do Conselho, de 25 de Julho de 1985, publicado no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, n.º L199/1, de 31 de julho de 1985: Institui o Agrupamento Europeu de Interesse Económico (AEIE)

LEIS

145/2015, de 09 de Setembro: Aprova o Estatuto da Ordem dos Advogados

140/2015, de 07 de Setembro: Aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

2/2013, de 10 de Janeiro: Estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais

2/2007, de 15 de Janeiro: Aprova a Lei das Finanças Locais, revogando a Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto

15/2005, de 26 de Janeiro: Estatuto da Ordem dos Advogados

109-B/2001, de 27 de Dezembro: Orçamento do Estado para 2002

42/98, de 6 de Agosto: Lei das Finanças Locais.

106/88, de 17 de Setembro: Autoriza o Governo a aprovar os diplomas reguladores do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) e legislação complementar

106/88, de 17 de Setembro: Autoriza o Governo a aprovar os diplomas reguladores do IRS e do IRC e legislação complementar.

54/IV, de 1987: Lei de Bases da Reforma Fiscal - in "Diário da Assembleia da República", II Série, nº 62, de 1 de Abril de 1987, pgs. 2506 e seguintes

4/73, de 4 de Junho: Estabelece normas sobre a constituição e o regime dos agrupamentos complementares de empresas (ACE)

2045/1950, de 26 de dezembro: Autoriza o Governo a arrecadar durante as contribuições e impostos e demais rendimentos e recursos do Estado, de harmonia com os princípios e as leis aplicáveis, e a empregar o respectivo produto no

pagamento das despesas legalmente inscritas no Orçamento Geral do Estado.

1368/1922, de 21 de Setembro: Remodela o regime tributário. Regula os seguintes impostos: imposto sobre o valor das transacções, contribuição industrial, contribuição predial, imposto sobre a aplicação de capitais, imposto pessoal de rendimento, contribuição de registo por título oneroso, e outras disposições gerais sobre a matéria

DECRETOS-LEI

310/2009, de 26 de Outubro: Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

224/2008, de 20 de Novembro: Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

76-A/2006, de 29 de Março (rectificado pela Declaração de Rectificação 28-A/2006, de 26 de Maio): Altera a base III dos ACE

36/2000, de 14 de Março: Altera a base III dos ACE

148/90, de 9 de Maio: Regime dos Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE)

442-B/88 de 30 de Novembro: Aprova o Código do IRC

442-A/88, de 30 de Novembro: Aprova o Código do IRS

262/86, de 02 de Setembro: Aprova o Código das Sociedades Comerciais ⁵¹⁵

403/86, de 03 de dezembro: Aprova o Código do Registo Comercial ⁵¹⁶

248/86, de 25 de Agosto: Aprovou o estabelecimento mercantil individual de responsabilidade limitada (EIRL)

232/84, de 12 de julho: Institui a Comissão de Reforma Fiscal, que funcionará junto do Ministro das Finanças e do Plano e terá por objectivo realizar os estudos relativos à reestruturação do sistema tributário e propor as medidas adequadas a essa reestruturação.

84/84, de 16 de março: Aprova o Estatuto da Ordem dos Advogados (revogado)

231/81, de 28 de julho: Estabelece o regime jurídico dos contratos de consórcio e de associação em participação

157/81, de 11 de Junho: Altera a base VI dos ACE

430/73, de 25 de Agosto: Regulamenta a constituição e o funcionamento dos agrupamentos complementares de empresas.

47344/66, de 25 de Novembro: Aprova o Código Civil (o qual teve já 69 atualizações, sendo a mais recente a resultante da Lei n.º 150/2015, de 10/09)

⁵¹⁵O Código das Sociedades Comerciais teve já 45 alterações sendo a mais recente a da Lei n.º 148/2015, de 09/0.

⁵¹⁶O Código do Registo Comercial teve já 44 alterações, sendo a mais recente a do DL n.º 201/2015, de 17/09.

45399 de 30 de novembro de 1963: Aprova o Código do Imposto Complementar

45104, de 1 de Julho, de 1963: Aprova o Código da Contribuição Predial

45103 de 01 de julho de 1963: Aprova o Código da Contribuição Industrial

44561, de 10 de Setembro de 1962: Aprova o imposto de capitais

PORTARIAS

90/2013 de 23 de Setembro: Aprova os novos modelos e as respetivas instruções de preenchimento das declarações de inscrição no registo/início, alterações e cessação de atividade e revoga a Portaria n.º 210/2007, de 20 de fevereiro

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA

Decreto de 10 de Abril de 1976, consultável em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

CÓDIGOS NÃO TRIBUTÁRIOS (principais)

CÓDIGO CIVIL

Decreto-Lei n.º 47344/66, de 25 de Novembro, consultável em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS

Decreto-Lei n.º 262/86, de 02 de Setembro, consultável em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

CÓDIGO DO REGISTO COMERCIAL

Decreto-Lei n.º 403/86, de 03 de Dezembro, consultável em <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>

CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS

CPPT

TORRÃO, João António Valente, “Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado”, Almedina, Coimbra (2005)

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>

CIRC

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, Anotado e comentado, D.G.C.I., Lisboa (1989)

FERNANDES, Pinto e SANTOS, J. Cardoso dos, Anotado e comentado, Rei dos Livros, Lisboa (1989)

FERNANDES, F. e NUNO PINTO, Anotado e comentado, 4ª edição, Rei dos Livros (1994)

<https://sites.google.com/a/pttax.net/irc/>

CIRC *on line*, acessível em [https:// gestaoempresasisla20072010.files.wordpress .com / 2008/ 10/ codigo-irc-circ.pdf](https://gestaoempresasisla20072010.files.wordpress.com/2008/10/codigo-irc-circ.pdf)

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>

CIRS

DIREÇÃO GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, Anotado e comentado, D.G.C.I., Lisboa (1989)

CURVELO, Herculano Madeira, COSTA, Joaquim dos Ramos, ENCARNAÇÃO, Gaspar da Piedade, GUIMARÃES, Vasco A. Branco, “Código do IRS”, Comentado e anotado, Rei dos Livros, Lisboa (1990)

MATOS, ANDRÉ SALGADO, “Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – anotado”, Instituto Superior de Gestão, Lisboa (1999)

<https://info.portaldasfinancas.gov.pt/>

<https://sites.google.com/a/pttax.net/irs/>

RGIT

SOUSA, Jorge Lopes de, e SANTOS, Manuel Simas, “Regime Geral das Infracções Tributárias – Anotado”, Áreas, Lisboa, - 4.ª ed. (2010)

COLETÂNEAS

REI DOS LIVROS, Editora, “ IRS, IRC, CA”, (19.ª edição), Lisboa (1998)

INSTRUÇÕES ADMINISTRATIVAS

CIRCULARES

- 6/2014, de 28 de Março: Regime simplificado de determinação da matéria coletável (excluiu do âmbito de aplicação subjetiva do regime simplificado as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal a que se refere o artº 6º do CIRC)
- 5/2014, de 20 de Março: Regime simplificado (às prestações de serviços efetuadas, pelo sócio, a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, não se aplicam os coeficientes do regime simplificado previsto no artº 31 do CIRS)
- 3/2001, de 14 de fevereiro - Direcção de Serviços do IRC: IRS e IRC - Regime Simplificado de Determinação do Rendimento Tributável - Artigos 31º e 33º-A do CIRS e Artigo 46º-A do CIRC
- 8/1990, de 16 de fevereiro: Regime de Transparência Fiscal aplicável às sociedades de profissionais - Art.ºs 5.º, 12.º, 71.º e 75º do CIRC
- 9/1972, de 12 de maio: sociedades irregulares

OFÍCIOS-CIRCULADOS

- 20176/2015 (DSIRS), de 02 de abril: Reforma do IRS_2015 - Perguntas Frequentes (FAQ)
- 20132/2008, de 14 de abril: IRC - Liquidação de Derrama - Regimes Especiais de Tributação - a derrama não abrange, na sua incidência objectiva, o lucro tributável das sociedades ou entidades transparentes
- 14/1995, de 14 de junho: DC'S 22 relativos a sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal ou tributação pelo lucro consolidado (substitui as instruções do Ofício-Circulado 5/94)
- 5/1994, de 16 de fevereiro - Dc's 22 relativos a sociedades sujeitas ao regime de transparência fiscal ou tributação pelo lucro consolidado
- 9/1991, de 15 de abril – SAIR: procedimentos a observar na eliminação da dupla tributação internacional das sociedades e entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal
- 14/1990, Anexo C1

OFÍCIO

- 21865/2000, de 29 de Março –Direção de Serviços do IRC: considera-se sociedade de profissionais, sujeita ao regime de transparência fiscal, a sociedade constituída

para o exercício de uma actividade profissional constante da lista anexa ao Código do IRS, em que todos os sócios sejam profissionais dessa actividade e desde que estes, se considerados individualmente, ficassem abrangidos pela categoria dos rendimentos do trabalho independente para efeitos do IRS, ainda que revista o tipo de sociedade anónima (S.A.), desde que as acções sejam nominativas

INFORMAÇÕES VINCULATIVAS

Assunto: Sociedades e Entidades Transparentes – Derrama.

Processo: 371/08, com despacho do Substituto Legal do Director-Geral dos Impostos, em 2008-03-26, consultável em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/59595BAA-D661-48C7-A3B8-EB3FF784FBD6/0/ficha_doutrinaria_transparentes_derrama.pdf